Disponível na App Store

DISPONÍVEL NO Google play

# Guia do Fisco 2014

BPI

# GUIA DO FISCO 2014

**IRS IRC IVA/RITI**

**IMT/IMI**

**AVALIAÇÕES FISCAIS**

**IMPOSTO DE SELO**

**BENEFÍCIOS FISCAIS**

**PROCESSO TRIBUTÁRIO**

**INFRACÇÕES FISCAIS**

**Ano XX – Número XX – Maio 2014**

**Propriedade:**
INFORFI Comunicação
Av. Infante D. Henrique, 333H, Esc. 49 – 1800-282 Lisboa
Telefone: 21 711 21 80 – Fax: 21 711 21 81

**Edição e Revisão:**
Jornal ADVOCATUS em parceria com a Sociedade de Advogados
Pedro Raposo & Associados e a Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
Floriano Tocha, Paulo Chaves & Associado

**ISSN**: 0873-0970
**Depósito Legal**: 290463/09
**Número de registo no Ministério da Justiça**: 118945
**ISBN**: 978-972-8100-17-9

# NOTA INTRODUTÓRIA

A 20ª edição do Guia do Fisco, lançada pelo BPI, envolveu na sua organização e desenvolvimento de conteúdos a parceria especializada entre o Jornal ADVOCATUS, a Sociedade de Advogados Pedro Raposo & Associados e a Sociedade de Revisores Oficiais de Contas Floriano Tocha, Paulo Chaves & Associado.

Uma parceria que, reconhecendo o Guia do Fisco como histórica publicação de referência na área da fiscalidade em Portugal, assume o compromisso de aprofundar a facilidade da consulta e a simplicidade da linguagem.

Tudo o que é preciso saber na dupla vertente direitos/deveres fiscais, reflectindo naturalmente as implicações resultantes do Orçamento de Estado para 2014 e das várias alterações legislativas entretanto aprovadas, está aqui, no Guia do Fisco, para informar e esclarecer todo o universo de contribuintes – individuais e colectivos.

# ÍNDICE GERAL

## I PARTE – IRS

### 1.° CAPÍTULO – OS SUJEITOS PASSIVOS DE IRS

1. Caracterização breve do IRS ..... 23
2. Os sujeitos passivos de IRS ..... 23
2.1. Sujeitos passivos residentes em território português (continente) ..... 25
2.2. Sujeitos passivos residentes em território português (regiões autónomas) ..... 26
2.3. Sujeitos passivos não-residentes em território português - regras gerais ..... 26
2.4. Sujeitos passivos não-residentes em território português mas residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço económico europeu ..... 28
2.5. Residentes não habituais em território português ..... 28
2.5.1. Os benefícios ..... 29

### 2.° CAPÍTULO – OS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS EM IRS

1. Rendimentos do trabalho dependente – Categoria A ..... 31
1.1. Incidência objectiva ..... 31
1.1.1. As reumerações acessórias ..... 32
1.1.2. A tributação das importâncias devidas por cessação do vínculo laboral ..... 33
1.2. Atenuações da tributação ..... 34
1.2.1. Exclusões tributárias ..... 34
1.2.2. Os benefícios fiscais ..... 35
1.3. A determinação do rendimento líquido ..... 37
1.3.1. A dedução específica do art.º 25.º ..... 37
1.3.2. Contribuições para regimes complementares de segurança social ..... 38
1.3.3. Profissões de desgaste rápido: deduções ..... 38
1.4. Obrigações declarativas ..... 39
2. Rendimentos empresariais e profissionais – Categoria B ..... 39
2.1. Incidência objectiva ..... 39
2.2. Atenuações da tributação ..... 40
2.2.1. Exclusões tributárias ..... 40
2.2.2. Diferimento da tributação de rendimentos no âmbito de actividades agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca ..... 41
2.2.3. A transmisão do património empresarial para a realização do capital de sociedade ..... 41
2.2.4. Os benefícios fiscais ..... 42

2.3. A determinação do rendimento líquido 43
2.3.1. O regime simplificado 43
2.3.2. O regime de contabilidade 45
2.3.3. Valor definitivo considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis 49
2.3.4 Certificação de programas de facturação 49
2.3.5. A aplicação de métodos indirectos na determinação do rendimento líquido 49
2.4. Actos isolados 50
2.5. Opção pela tributação segundo as regras da categoria A quando o profissional preste serviços a uma única entidade 50
2.6. Deveres autónomos de natureza declarativa 51
2.7. Deveres autónomos de natureza contabilística 51
2.7.1. No âmbito do regime simplificado 51
2.7.2. No âmbito do regime de contabilidade 53
2.7.3. Aspectos comuns a ambos os regimes 54
2.8. Actividades profissionais 55
3. Rendimentos de capitais – Categorias E 56
3.1. Incidência objectiva 56
3.2. Atenuações da tributação 56
3.2.1. Exclusão tributária 56
3.2.2. Benefícios Fiscais 57
3.2.3. Rendimentos de englobamento facultativo 57
3.3. A determinação do rendimento líquido 58
3.3.1. Presunções 58
3.3.2. Formulação das regras de incidência 58
3.3.3. O regime da tributação dos juros e dos lucros distribuídos 59
3.4. Obrigações declarativas 60
4. Rendimentos prediais – Categoria F 60
4.1. Incidência objectiva 60
4.2. Benefícios fiscais 61
4.3. A determinação do rendimento líquido 61
4.4. Obrigações declarativas 61
5. Incrementos patrimoniais – Categoria G 62
5.1. Incidência objectiva 62
5.1.1. Mais-valias 62
5.1.1.1. Atenuações tributárias 63
5.1.1.2. Da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente 64
5.1.1.3. Da permuta de partes sociais 65
5.1.1.4. Determinação do saldo das mais-valias 65

5.1.1.5. Apuramento de mais-valias 66
5.1.2. Os acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos art.ºs 87.º ou 89.º - A da Lei Geral Tributária. A avaliação indirecta por titularidade ou fruição de "manifestações de fortuna" 67
5.2. Obrigações declarativas 68
6. Pensões – Categoria H 68
6.1. Incidência objectiva 68
6.2. Atenuações da tributação 69
6.2.1. Exclusões tributárias 69
6.2.2. Benefícios fiscais 69
6.3. A determinação do rendimento líquido 69
6.3.1. Determinação do montante sujeito a tributação 69
6.3.2. A dedução específica 70
6.4. Obrigações declarativas 71

**3.° CAPITULO – A DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL – ASPECTOS COMUNS**
1. O Englobamento dos rendimentos 73
2. A imputação de rendimentos 74
3. Regime especial dos residentes não habituais 74
3.1. Aspectos Gerais 74
4. Valores fixados em moeda diversa da moeda nacional e rendimentos em espécie 75
4.1. Regras de equivalência em moeda nacional de rendimentos ou encargos expressos em moeda diferente 75
4.2. Regras de equivalência em moeda nacional de rendimentos em espécie 76
5. O reporte de rendimentos 76
6. O fraccionamento de rendimentos 76
7. A acumulação de rendimentos 77
8. A separação de facto 77
9. A união de facto e a vivência em economia comum 78
10. O regime de dedução de perdas 78
11. A determinação da matéria colectável 78
11.1. Da determinação do rendimento líquido total ao rendimento colectável 78
12. Rendimento colectável 79

**4.° CAPÍTULO – A LIQUIDAÇÃO E O PAGAMENTO DE IRS**
1. As declarações de IRS 81
1.1. Os modelos declarativos e sua finalidade 81
1.2. Prazos, locais, meios e forma de entrega das declarações de IRS 81
1.3. A declaração anual de informação contabilística e fiscal a apresentar por titulares de rendimentos da categoria B 83

1.4. A declaração mod. 10 ..... 83
2. As taxas gerais de IRS para 2013 ..... 83
2.1. Taxas Gerais ..... 83
2.2. Sobretaxa de IRS ..... 84
2.3. Taxa adicional de solidariedade ..... 84
3. Taxas especiais ..... 85
4. Tributações autónomas ..... 85
4.1. Despesas não documentadas ..... 85
4.2. Despesas pagas a residentes em regimes fiscais privilegiados ..... 86
4.3. Despesas de representação e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos ..... 86
4.4. Encargos com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria em serviço da entidade patronal ..... 86
4.5. Extensão subjectiva das tributações autónomas ..... 87
5. O quociente conjugal ..... 87
6. As deduções à colecta ..... 87
6.1. Nota introdutória ..... 87
6.2. As deduções pessoalizantes: pelos sujeitos passivos, pelos dependentes e pelos ascendentes ..... 88
6.3. As deduções subjectivizantes ..... 89
6.3.1. Por despesas de saúde ..... 89
6.3.2. Por despesas de educação, reabilitação e formação ..... 90
6.3.3. Por pensões de alimentos ..... 90
6.3.4. Por encargos com lares ..... 91
6.3.5. Por encargos com imóveis para habitação própria e permanente ..... 91
6.3.6. Por benefícios fiscais ..... 92
6.4. Deduções meramente económicas ..... 94
6.4.1. A dedução por dupla tributação internacional ..... 94
6.5. As deduções financeiras: por imposto retido na fonte e por pagamentos por conta ..... 94
6.6. As deduções no âmbito do mecenato científico ..... 95
7. A restituição oficiosa do IRS ..... 95
8. O pagamento do imposto ..... 95
8.1. As retenções na fonte ..... 95
8.2. Os pagamentos por conta ..... 96
8.3. O pagamento normal do imposto liquidado anualmente ..... 96
8.4. O pagamento em prestações ..... 96

### 5.° CAPÍTULO – TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES

1. Introdução ..... 97
2. Aspectos particulares ..... 98
3. Taxas ..... 99
   3.1. Taxas liberatórias ..... 99
   3.2. Reembolso da retenção sofrida ..... 99
   3.3. Taxas especiais ..... 100
   3.4. Exclusões de tributação ..... 101
4. Representante fiscal ..... 101
5. Directiva da poupança ..... 102
6. Regime opcional para os residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Comum Europeu (EEE) ..... 102

### 6.° CAPITULO – O IRS E A EMPRESA

1. Introdução ..... 105
2. Retenção na fonte - Regras gerais ..... 105
   2.1. Rendimentos sujeitos a retenção na fonte ..... 105
   2.2. Local de pagamento ..... 106
   2.3. Incorrecções nos montantes retidos ..... 106
3. Retenções - trabalho dependente e pensões ..... 107
   3.1. Remunerações fixas, ou fixas e variáveis, e pensões - retenções ..... 107
4. Retenções - Outras categorias ..... 108
   4.1. Taxas de retenção ..... 108
   4.2. Taxa adicional de solidariedade ..... 108
   4.3. Sobretaxa em sede do IRS ..... 108
   4.4. Pagamento de subsidios em duódecimos ..... 109
   4.5. Taxas liberatórias ..... 109
   4.6. Dispensa na retenção ..... 110
5. Deveres acessórios ..... 111
   5.1. Natureza contabilística ..... 111
   5.2. Natureza declarativa ..... 111

## II PARTE – IRC

### 1.° CAPÍTULO – INCIDÊNCIA DO IRC

1. Pressuposto do IRC ..... 115
2. Incidência subjectiva ..... 115
3. Incidência objectiva ..... 115

4. Extensão da obrigação do imposto ..... 116
5. Transparência fiscal ..... 117
6. Período de tributação ..... 118

## 2.° CAPÍTULO – ISENÇÕES

1. Isenções ..... 121

## 3.° CAPÍTULO – A DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

1. Regras gerais ..... 125
1.1. Residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ..... 125
1.2. Residentes que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ..... 126
1.3. Não residentes dispondo de estabelecimento estável ..... 126
1.4. Não residentes não dispondo de estabelecimento estável ou dispondo de estabelecimento estável, quando os rendimentos não lhe sejam imputáveis ..... 127
1.5. Periodização do lucro tributável ..... 127
1.6. Regime Simplificado de determinação da matéria colectável ..... 127
1.7. Determinação da matéria colectável ..... 129
2. Lucro tributável ..... 130
2.1. Resultado líquido contabilístico ..... 130
2.2. Variações patrimoniais positivas ..... 130
2.3. Variações patrimoniais negativas ..... 131
2.4. Correcções fiscais ..... 131
2.4.1. Rendimentos ..... 131
2.4.2. Gastos ..... 134
2.4.2.1. Mensuração e perdas por imparidades em activos correntes ..... 137
2.4.2.2. Depreciação amortizações e perdas por imparidades em activos não correntes ..... 139
2.4.2.3. Provisões ..... 141
2.4.2.4. Outros gastos ..... 142
2.4.2.4.1. Créditos incobráveis ..... 142
2.4.2.4.2. Realizações de utilidade social ..... 142
2.4.2.4.3. Quotizações a favor de associações empresariais ..... 143
2.4.2.4.4. Activos intangíveis, propriedades de investimento e activos biológicos não consumíveis ..... 143
2.4.3. Outras correcções ..... 143
2.4.3.1. Diferença negativa entre menos-valias e mais-valias realizadas na transmissão onerosa de partes de capital ..... 143
2.4.3.2. Reconstrução de jazidas ..... 144

2.4.4. Tributações autónomas ..... 144
2.4.5. Medidas Anti-abuso ..... 147
2.4.5.1. Preços de transferência ..... 147
2.4.5.2. Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis ..... 148
2.4.5.3. Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado ..... 148
2.4.5.4. Subcapitalização ..... 149
2.5. Métodos de determinação do lucro tributável ..... 149
2.5.1. Métodos indirectos ..... 150

## 4.° CAPÍTULO – TAXAS, LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO

1. Taxas ..... 151
1.1. Taxas gerais ..... 151
1.1.1. Entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável ..... 151
1.1.2. Entidades residentes que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola ..... 151
1.1.3. Entidades não residentes sem estabelecimento estável ..... 151
1.1.4. Cooperativas – Estatuto Fiscal Cooperativo ..... 152
1.2. Taxa adicional ..... 152
1.2.1. Derrama estadual ..... 152
2. Deduções à Colecta ..... 153
2.1. Dupla Tributação Internacional ..... 153
2.1.1. Convenções celebradas por Portugal ..... 154
2.1.2. Dupla tributação económica internacional ..... 157
2.2. Benefícios Fiscais ..... 157
2.3. Pagamento Especial por Conta (PEC) ..... 158
3. Pagamento ..... 158
3.1. Pagamentos por conta ..... 158
3.2. Pagamento da derrama estadual ..... 160
3.3. Pagamento especial por conta ..... 161
3.4. Retenções na Fonte ..... 162
3.4.1. Regras gerais ..... 162
3.4.2. Dispensa de retenção na fonte ..... 164
3.4.2.1. Dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes ..... 164
3.4.2.2. Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes ..... 165

### 5.° CAPÍTULO – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

1. Obrigações declarativas ..... 171
1.1. Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação ..... 171
1.2. Declaração periódica de rendimentos ..... 171
1.3. Declaração anual de informação contabilística e fiscal ..... 173
1.4. Modelos de impressos de IRC ..... 173
1.4.1. Declarações de rendimentos ..... 173
1.4.2. Declaração anual de informação contabilística e fiscal ..... 174
2. Outras obrigações ..... 175
2.1. Obrigações contabilísticas ..... 175
2.2. Designação de representante ..... 177
2.3. Deveres de cooperação dos organismos oficiais e outras entidades ..... 177
2.4. Obrigações das entidades que devem efectuar retenções na fonte de IRC ..... 177
2.5. Processo de documentação fiscal (dossier fiscal) ..... 178

### 6.° CAPITULO – REGIMES ESPECIAIS E OUTRAS MATÉRIAS

1. Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) ..... 179
2. Regime aplicável à transformação de sociedades ..... 181
3. Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos ..... 181
4. Liquidações de sociedades e outras entidades ..... 183
5. Transferência de residência de uma sociedade para o estrangeiro e cessação de actividade de entidades não residentes ..... 184

## III PARTE – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

### 1.° CAPÍTULO – REGIME GERAL

1. Introdução ..... 189
2. Incidência ..... 189
2.1. Incidência objectiva ..... 189
2.2. Incidência subjetiva ..... 192
3. Localização das operações ..... 193
3.1. Localização das transmissões de bens ..... 193
3.2. Localização das prestações de serviços ..... 193
4. Facto gerador e exigibilidade do imposto ..... 200
5. Isenções ..... 201
5.1. Isenções nas operações internas ..... 201
5.2. Isenções nas importações ..... 205

5.3. Isenções nas exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais 206
5.4. Outras isenções 207
6. Valor tributável 207
6.1. Valor tributável nas transacções internas 207
6.2. Valor tributável na importação de bens 208
7. Taxas 208
8. Liquidação e pagamento do imposto 210
9. Outras obrigações 214
9.1. Obrigações declarativas 214
9.2. Obrigações de facturação 216
9.3. Obrigações contabilísticas 218
10. Outras disposições 218
10.1. Centralização da contabilidade ou da escrita 219
10.2. Serviço de finanças e tesouraria de finanças competentes 219
10.3. Regularizações 219
10.4. Responsabilidade solidária 222
10.5. Liquidação oficiosa do imposto 223
11. Regimes especiais 224
11.1. Regime de isenção (artigos 53.º a 59.º) 224
11.2. Regime dos pequenos retalhistas (artigos 60.º a 68.º) 225
11.3. Outros regimes 226

**2.° CAPÍTULO – REGIME DO IVA NAS TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (RITI)**
1. Introdução 229
2. Incidência 229
3. Conceitos 230
4. Territorialidade 235
5. Factor gerador e exigibilidade do imposto 241
6. Isenções 241
7. Valor tributável e taxas 244
8. Liquidação e pagamento do imposto 244
9. Outras obrigações dos seujeitos passivos 245

# IV PARTE – IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO

**1.° CAPÍTULO – IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS**
1. Incidência Real (CIMI, art.º 1.°) 253

1.1. Conceito de prédio (CIMI, art.º 2.°) 253
1.2. Classificação dos prédios (CIMI, art.ºs 3° a 6.°) 253
2. Incidência subjectiva (CIMI, art.º 8.°) 255
2.1. Entidades Públicas: (CIMI, art.º 11.°) 255
2.2. Início da tributação (CIMI, art.º 9.°) 255
3. Valor tributável (CIMI, art.º 7.°) 256
4. Taxas (CIMI, art.º 112.°) 257
5. Liquidação e pagamento (CIMI, art.ºs 113.° a 122.°) 258
6. Matrizes prediais (CIMI, art.º 12.°) 259
7. Obrigações declarativas (CIMI, art.º 13.°) 259
8. Fiscalização (CIMI, art.ºs 123.° a 128.°) 260
9. Benefícios fiscais 260
10. Entidades residentes em "paraísos fiscais" 261

## 2.° CAPÍTULO – IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS

1. Incidência Real (CIMT, art.ºs 1.º e 2.°) 263
1.1. As promessas de aquisição e de alienação 263
1.2. Arrendamento 263
1.3 Arrendamento ou subarrendamento a longo prazo 263
1.4. Quotas e partes sociais 263
1.5. Contratos 264
2. Incidência subjectiva (art.º 4.º) e territorial (art.º 2.º) 265
3. Base tributável (CIMT, art.º 12.° a 16.°) 266
4. Isenções 268
4.1. Compra de prédios para revenda 268
4.2. Isenção pela aquisição de prédios destinados exclusivamente à habitação 269
4.3. Isenção pela aquisição de imóveis por Instituição de Crédito 269
5. Taxas (CIMT, art.º 17.°) 269
6. Liquidação (CIMT, art.º 19.°) 270
6.1. Restituição do IMT 271
6.2. Liquidação posterior à transmissão 271
6.3. Competência para a liquidação 272
7. Pagamento (CIMT, art.º 36.°) 272
8. Obrigações declarativas (CIMT, art.ºs 19.º, 20.° e 34.°) 272

## 3.° CAPÍTULO – AVALIAÇÕES FISCAIS

1. Introdução 275
2. Critérios de avaliação 275
2.1 Prédios rústicos 275

2.2 Prédios urbanos ..... 276
2.2.1. Valor base dos prédios edificados (Vc) ..... 277
2.2.2. Área bruta de construção e área excedente (A) ..... 277
2.2.3. Coeficiente de afectação (Ca) ..... 278
2.2.4. Coeficiente de localização (Cl) ..... 278
2.2.5. Coeficiente de qualidade e conforto (Cq) ..... 278
2.2.6. Coeficiente de vetustez (Cv) ..... 280
3. Terrenos para construção ..... 280
4. Organismos de coordenação e avaliação ..... 280
5. Iniciativa da avaliação ..... 280
5.1. Reclamação das matrizes ..... 281
5.2. Contestação de valor nas transmissões ..... 281
6. Primeira e segunda avaliações ..... 282

# V PARTE – OUTROS IMPOSTOS

## 1.° CAPÍTULO – IMPOSTO DO SELO

1. Incidência objectiva ..... 288
2. Incidência territorial ..... 306
3. Incidência subjectiva ..... 307
4. Valor tributável, liquidação e cobrança ..... 308
4.1. Valor tributável ..... 308
4.2. Liquidação ..... 309
5. Pagamento ..... 313
5.1. Regras gerais. Responsabilidade tributária ..... 313
5.2. Transmissões gratuitas. A eventualidade do pagamento a prestações ..... 314
6. Obrigações acessórias ..... 315
7. Restituição do imposto ..... 316

## 2.° CAPÍTULO – OUTROS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

1. Impostos especiais de consumo ..... 317
1.1. Regime geral do CIEC ..... 318
1.2. Regime especial do CIEC ..... 324
1.2.1. Imposto sobre o consumo de bebidas alcoólicas ..... 324
1.2.2. Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos ..... 326
1.2.3. Imposto sobre o tabaco ..... 328
2. Tributação automóvel ..... 330
2.1. Imposto sobre veículos ..... 330
3. Imposto único de circulação ..... 334

# VI PARTE – BENEFÍCIOS FISCAIS

## 1.° CAPÍTULO – BENEFÍCIOS FISCAIS

1. Conceito, caducidade e desagravamento fiscal (EBF, art.ºs 2.º, 3.º e 4.º) 339
2. Benefícios automáticos e dependentes de reconhecimento (EBF, art.º 5.° e CPPT, art.º 65.°) 339
3. Reconhecimento dos benefícios fiscais 340
3.1. Impostos sobre o rendimento (IRC e IRS) 340
3.2. Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) 347
3.3. Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) 348
3.4. Imposto do Selo (CIS) 348
3.5. Benefícios fiscais de natureza contratual (EBF, art.º 41.º) 349
3.5.1. Grandes projectos de investimento (DL n.º 203/2003, de 10.9) 349
3.6. Sociedades Gestoras de participações especiais (SGPS) e Sociedades de Capital de Risco (SCR) 350
3.7. Benefícios às zonas francas 350
3.8. Contratos fiscais. Caducidade. Tributação (LGT, arts. 37.º e 46.º, n.º 2, al. b)) 350
4. Extinção de benefícios fiscais (EBF, art.º 14.°) 350
5. Benefícios fiscais em vigor em 2013 352

# VII PARTE – CONTENCIOSO FISCAL

## 1.° CAPÍTULO – SISTEMA FISCAL E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

1. Sistema fiscal e contencioso tributário 357
2. O sistema fiscal 358
2.1. Fontes e princípios do Direito Fiscal 358
2.2. As normas fiscais. Interpretação e aplicação no tempo e espaço 360
3. Garantias dos contribuintes 361
3.1. Garantias gerais. O princípio da legalidade 361
3.2. Princípio da segurança jurídica 362
3.2.1. O prazo de caducidade do direito de liquidação 362
3.2.2. O prazo de prescrição das obrigações tributárias 364
3.2.3. Outras situações de tutela da certeza e segurança das obrigações tributárias 365
3.3. Celeridade 365
3.4. Confidencialidade 366
3.5. Presunção da verdade das declarações e escrita 367
3.6. Direito de informação 371

3.7. Direito à fundamentação e notificação 374
3.8. Direito a juros indemnizatórios 376
3.9. Direito de audição, reclamação, impugnação e oposição 377
4. Garantias do Estado 386
4.1. Responsabilidade subsidiária 386
4.2. Providências cautelares de arresto e arrolamento (art.ºs 136.º a 140.º do CPPT) 388
4.3. Privilégios creditórios, penhor ou hipoteca legal 388
4.4. Compensação 389
4.5. A execução fiscal (art.ºs 148.º e seguintes do CPPT) 389
4.5.1. Penhora e venda dos bens penhorados 392
4.6. Reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal (art.ºs 276.º a 278.º do CPPT) 393
5. Arbitragem em matéria tributária 393
5.1. Objecto 393
5.2. Funcionamento dos tribunais arbitrais 394
5.3. Tramitação 395
5.4. Recursos 396

**2 º Capítulo - Infracções Fiscais**

1. Crimes e contra-ordenações fiscais 399
1.1. Disposições comuns 400
1.2. Disposições aplicáveis aos crimes tributários 402
1.3. Disposições aplicáveis às contra-ordenações 404
2. Processo penal tributário e crimes tributários 407
2.1. Processo penal tributário 407
2.2. Crimes tributários 410
3. Processo de contra-ordenação tributária. As contra-ordenações 414
3.1. Processo de contra-ordenação tributária 414
3.2. O regime contra-ordenacional especial aplicável ao chamado planeamento fiscal agressivo 417
3.3. As contra-ordenações tributárias (tipos 417

# VIII PARTE

INFORMAÇÕES ÚTEIS 425
Direcções Distritais de Finanças 426
Direcção Geral dos Impostos 427
Serviços de Apoio ao Contribuinte 429
Repartição das Finanças 431

# ABREVIATURAS

**CA** Contribuição Autárquica
**CCA** Código da Contribuição Autárquica
**CIRC** Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
**CIRS** Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
**CIVA** Código do Imposto sobre o Valor
**CPT** Código do Procedimento Tributário
**CIMI** Código do Imposto Municipal de Bens Imóveis
**CIMT** Código do Imposto Municipal de Transmissões Onerosas de Bens Imóveis
**DL** Decreto-Lei
**EBF** Estatuto dos Benefícios Fiscais
**IA** Imposto Automóvel
**ICA** Imposto de camionagem
**ICI** Imposto de Circulação
**IMI** Imposto Municipal de Bens Imóveis
**IMT** Imposto Municipal de Transmissões Onerosas de Bens Imóveis
**IRC** Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
**IRS** Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
**ISSD** Imposto sobre as Sucessões e Doações
**IVA** Imposto sobre o Valor Acrescentado
**MAR** Registo Internacional de Navios
**PORT** Portaria
**RITI** Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
**RJIFNA** Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiros

# I Parte

## IRS

## 1.º Capítulo

# OS SUJEITOS PASSIVOS DE IRS

## 1. CARACTERIZAÇÃO BREVE DO IRS

Um imposto é uma prestação pecuniária, coactiva, unilateral e definitiva, que tem como fonte a lei, a favor do Estado ou de outro Ente Público para a satisfação de fins públicos, sem carácter de sanção, ou seja, não representa uma reacção da ordem jurídica a um acto ilícito.

Nos termos do artigo 104.º, n.º 1 da CRP, o IRS deverá ser "único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar" e visando "a diminuição das desigualdades". O IRS é assim um imposto que pode ser definido como um imposto directo, pessoal, periódico e que tendencialmente incide sobre a totalidade dos rendimentos auferidos pela pessoa singular.

O IRS encontra-se subordinado a princípios gerais, como o da justiça, da legalidade, da tipicidade, da igualdade, da protecção da família e da protecção da propriedade privada, bem como a outros princípios específicos, como o da legalidade fiscal, da capacidade contributiva na tributação do rendimento, da totalidade ou generalidade, da universalidade, da territorialidade, da realização e do imediatismo.

O IRS é, em segundo lugar, um imposto sobre o rendimento, estando previstas seis categorias de rendimentos. Por último, o IRS é um imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, sendo portanto um imposto pessoal, estando conexos com a incidência subjectiva aspectos como o da caracterização dos sujeitos passivos, a composição do agregado familiar e a residência em território português, enquanto elemento subjectivo de conexão territorial, que legitima o poder de tributar o rendimento auferido numa base mundial.

A Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013) veio agravar bastante a tributação das pessoas singulares, conforme se verá infra. A título exemplificativo, refira-se a redução do número de escalões de IRS e consequente ajustamento das taxas aplicáveis, a redução do rendimento colectável ao qual se aplica a taxa máxima de IRS (passou de €153.300 para €80.000) e a aplicação, a título excepcional, da sobretaxa de IRS e da taxa adicional de solidariedade.

Esta sobretaxa de IRS veio novamente consagrada no Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2014, de 31 de Dezembro), tendo sido igualmente fixada em 3,5%.

## 2. OS SUJEITOS PASSIVOS DE IRS

O CIRS considera sujeitos passivos as pessoas singulares residentes em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos (art.º 13.º, n.º1).

As pessoas singulares residentes em território português, de acordo com o princípio da universalidade ou do rendimento mundial, são tributadas pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português (art.º 15.º, n.º1). As pessoas singulares não residentes em território português, de acordo com o princípio da territorialidade, são tributadas apenas pelos rendimentos obtidos em território português (art.º 15.º, n.º 2). No caso das pessoas residentes em território português, deve ainda distinguir-se entre as pessoas singulares residentes no território do continente (art.º 16.º), e as pessoas singulares residentes na Região Autónoma da Madeira e na Região Autónoma dos Açores (art.º 17.º).

Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto de pessoas que o constituem. Existindo agregado familiar, o artigo 13.º n.º 2 considera como sujeitos passivos as pessoas singulares a quem incumbe a sua direcção.

O agregado familiar é, nos termos do CIRS, constituído por (art.º 13.º, n.º3):

a) Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e pelos seus dependentes;
b) Cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respectivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e os dependentes a seu cargo;
c) O pai ou mãe solteiros e pelos dependentes a seu cargo;
d) O adoptante solteiro e pelos dependentes a seu cargo.

O artigo 13.º, n.º 4 considera dependentes:

a) Os filhos, adoptados e enteados, menores não emancipados, bem como os menores sobre tutela;
b) Os filhos, adoptados e enteados, maiores, bem como aqueles que até à maioridade estiveram sujeitos a quem incumbe a direcção do agregado familiar, que, não tendo mais de 25 anos nem auferindo anualmente rendimentos superiores ao valor da retribuição mínima mensal garantida, tenham frequentado no ano a que respeita o imposto o 11.º ou o 12.º ano de escolaridade, estabelecimento de ensino médio ou superior;
c) Os filhos, adoptados, enteados e os sujeitos a tutela, maiores, inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência, quando não aufiram rendimentos superiores ao salario mínimo nacional mais elevado.

A situação pessoal e familiar relevante para efeitos de tributação dos sujeitos passivos é aquela que se verificar em 31 de Dezembro de cada ano (art.º 13.º n.º 7).

Duas pessoas que, independentemente do sexo, vivam em união de facto há mais de dois anos, podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens (art.º 14.º) – a aplicação deste regime verifica-se desde que, no ano da tributação conjunta, e nos dois anos anteriores, tenham tido o mesmo domicílio fiscal e desde que ambos assinem a respectiva declaração de rendimentos (art.º 14.º, n.º 2).

Optando por este regime, são ambos os unidos de facto responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias e tal como sucede quanto ao agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das duas pessoas que vivam em união de facto (art.º 14.º, n.º3).

De acordo com o artigo 7.º da Lei n.º 6/2001, de 11 de Maio, à situação das pessoas que vivam em economia comum é aplicável o disposto no CIRS para as Uniões de Facto. Entende-se por economia comum, nos termos da lei, a situação de pessoas que vivam em comunhão de mesa e habitação há mais de dois anos e tenham estabelecido uma vivência em comum de entreajuda ou partilha de recursos.

## 2.1. Sujeitos passivos residentes em território português (continente)

O art.º 16.º dispõe que são residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
c) Em 31 de Dezembro sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles (tripulantes) estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português (incluindo, desde 1 de Janeiro de 2013, os deputados ao Parlamento Europeu).

Serão sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo (art.º 16.º n.º 2).

São também consideradas residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que mudem o seu domicílio fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal mais favorável (cfr. Portaria n.º 150/2004 de 13 de Fevereiro, entretanto alterada), no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o sujeito passivo demonstrar que essa alteração se deve a razões atendíveis, nomeadamente o exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.

A condição de residente que resulta da presunção que são sempre residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar pode ser afastada pelo cônjuge que não tiver permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em território português, desde que este efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português. Neste caso o sujeito passivo é tributado como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos no território português para efeitos do CIRS. O cônjuge residente em território português apresenta uma única

declaração, da sua parte nos rendimentos comuns e dos seus próprios rendimentos e dos rendimentos dos seus dependentes, segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto (art.º 59.º n.º2).

### 2.2. Sujeitos passivos residentes em território português (Regiões Autónomas)

Nos termos do artigo 17.º, se uma pessoa residente no território português permanecer mais de 183 dias por ano no território de uma Região Autónoma considera-se, para efeitos fiscais, que essa pessoa é residente numa Região Autónoma. Esta presunção entende-se verificada se o sujeito passivo tiver a sua residência habitual nessa Região Autónoma e aí esteja registado para efeitos fiscais.

São ainda considerados residentes numa Região Autónoma os residentes no território português que ali tenham o seu principal centro de interesses (local onde se obtenha a maior parte da base tributável), determinável dos termos do CIRS.

Em todo o caso, serão havidas como residentes na Região Autónoma as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que aí se situe o seu principal centro de interesses, nos termos já referidos.

### 2.3. Sujeitos passivos não-residentes em território português – regras gerais

São consideradas não-residentes em território português as pessoas singulares que não possam ser consideradas residentes em território português de acordo com os critérios referidos nos n.ºs anteriores.

De acordo com o art.º 15.º n.º2 e de acordo com o princípio da territorialidade, tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

O art.º 18.º define os rendimentos que se consideram obtidos no nosso território. Estes são:

a) Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
b) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e outras entidades, devidas por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
c) Os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidade com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
d) Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, ou do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, quando não cons-

tituam rendimentos prediais, bem como os derivados de assistência técnica, devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

e) Os rendimentos de actividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado;

f) Os rendimentos que não se encontrem previstos na alínea anterior decorrentes de actividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com excepção das relativas a transportes, telecomunicações e actividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

g) Outros rendimentos de aplicação de capitais devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

h) Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão;

i) As mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direcção efectiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;

j) As mais-valias resultantes da alienação dos bens referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º, quando nele tenha sido feito o registo ou praticada formalidade equivalente;

k) As pensões e os prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, devidos por entidade que nele tenha residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

l) Os rendimentos de actos isolados nele praticados;

m) Os incrementos patrimoniais não compreendidos nas alíneas anteriores, quando nele se situem os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam, incluindo, designadamente, os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, devidos ou pagos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

n) Os rendimentos derivados do exercício, em território português, da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.

Do exposto podemos depreender que os elementos de conexão territorial se prendem nomeadamente com o local de produção ou o local onde os rendimentos são pagos, sendo que em alguns casos estes elementos são cumulativos.

### 2.4. Sujeitos passivos não-residentes em território português mas residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu

Os residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou no espaço económico europeu quando sejam titulares de rendimentos obtidos em território português e estes representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano em causa, incluindo os rendimentos obtidos fora desse território, podem optar pela respectiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos residentes em território português desde que exista intercâmbio de informações em matéria fiscal.

Os sujeitos passivos nas situações definidas, casados e não separados de pessoas e bens, unidos de facto ou economia comum podem optar pelo regime de tributação conjunta dos rendimentos auferidos pelos membros do agregado familiar nos termos explicitados no ponto 2.1.

Independentemente da opção pela tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos residentes em território nacional, os não residentes estão em todo o caso sujeitos a retenção na fonte às taxas aplicáveis aos rendimentos obtidos em território português, sem prejuízo, se for caso disso, da aplicação de convenção de dupla tributação internacional.

### 2.5. Residentes não habituais em território português

Em 2009 foi criada a categoria dos "residentes não habituais", definidos como «os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores ».

A criação desta categoria encontra-se justificada por razões de competitividade e de atracção de determinados investimentos e de profissionais qualificados, em determinadas actividades consideradas de «elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico». Aliás, neste contexto, entrou em vigor no dia 8 de Outubro de 2012 o novo regime de autorização de residência para actividades de investimento (ARI), do qual podem beneficiar os cidadãos nacionais de estados terceiros que exerçam uma das actividades descritas infra, a título pessoal ou através de uma sociedade Portuguesa e cumpram os demais requisitos previstos na lei.

Considera-se actividade de investimento qualquer actividade exercida pessoalmente ou através de uma sociedade Portuguesa/estabelecimento estável em Portugal que conduza, em regra, **à concretização de**, pelo menos, uma das seguintes situações em território nacional e por um período mínimo de cinco anos:

i) Transferência de capitais no montante igual ou superior a 1 milhão de euros;
ii) Criação de, pelo menos, 30 postos de trabalho;
iii) Aquisição de bens imóveis de valor igual ou superior a 500 mil euros.

O facto de dispor em Portugal, a 31 de Dezembro de determinado ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual permite que um sujeito passivo se torne residente não habitual em Portugal para efeitos fiscais, desde que não tenha sido residente fiscal neste país nos últimos cinco anos, e desde que verificadas as condições legalmente previstas.

### 2.5.1. Os benefícios

Este regime, que é aplicável por um período de dez anos consecutivos, estabelece uma isenção de tributação para rendimentos de fonte estrangeira, nomeadamente, rendimentos do trabalho dependente e independente, prediais, mais-valias, juros, dividendos, bem como outros rendimentos de capitais, desde que cumpridos certos requisitos, nomeadamente o Estado da fonte do rendimento tenha o direito a tributar, ao abrigo de um Acordo de Dupla Tributação (ADT) ou que esse rendimento tenha sido sujeito a tributação num outro Estado, com o qual não haja ADT e desde que este não conste da lista dos "paraísos fiscais".

Os residentes não habituais que obtenham rendimentos do trabalho dependente e independente, resultantes de actividades consideradas como de "elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico", serão sujeitos a tributação a uma taxa especial de 20%.

Para poderem beneficiar da aplicação deste regime, os sujeitos passivos devem estar registados no registo de contribuintes da DGCI como "residente não habitual". Para o efeito, é necessário requerer a aplicação do regime e provar onde foi residente fiscal nos 5 anos fiscais anteriores, apresentando os respectivos certificados de residência fiscal e declarações anuais de rendimentos.

Este regime é bastante atractivo para quem pretenda estabelecer em Portugal a sua residência permanente ou temporária, nomeadamente (i) pensionistas estrangeiros ou (ii) trabalhadores das áreas acima identificadas que disponham de uma habitação em Portugal, na medida em que o nível de tributação se revela bastante inferior ao dos residentes ou dos não residentes que cá desenvolvam outras actividades.

## 2.º Capítulo

# OS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS EM IRS

## 1. RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE – CATEGORIA A

### 1.1. Incidência objectiva

Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS, consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou colocadas à disposição do seu titular provenientes de:

a) Contrato individual de trabalho, ou de outro a ele legalmente equiparado;
b) Contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza (sob a autoridade e a direcção de pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito activo na relação jurídica dele resultante);
c) Exercício de função, serviço ou cargo público (de referir que, a partir de 1 de Janeiro de 2013, se consideram aqui incluídas as remunerações auferidas na qualidade de deputado ao Parlamento Europeu);
d) Pré-reforma, pré-aposentação ou reserva;
e) O montante das receitas nacionais de leilões relativos ao comércio eropeu de licenças de emissão de (CELE), prevista no Decreto-lei n.º 38/2013, de 15 de Março.

Estas remunerações compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em coimas ou multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente, entre outras:

a) As remunerações dos membros de órgãos estatutários das pessoas colectivas ou entidades equiparadas (excepto dos que neles participem como Revisores Oficiais de Contas);
b) As remunerações acessórias (quando excedam certos limites);
c) Os abonos por falhas devidos a quem no seu trabalho tenha de movimentar numerário, na parte em que excedam 5% da remuneração mensal fixa;
d) As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais;
e) Quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação da relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança do local de trabalho (desde que excedidos os limites legais);

f) A quota-parte, acrescida dos descontos para a Segurança Social que constituam encargos do beneficiário, devida a título de participação nas companhas de pesca aos pescadores que limitem a sua actuação à prestação de trabalho;
g) As gratificações auferidas pela prestação ou em razão com a prestação de trabalho quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal.

Para efeitos de IRS, é considerada entidade patronal toda a entidade que pague ou coloque à disposição rendimentos que constituam rendimentos de trabalho dependente e é equiparada àquela qualquer outra que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respectiva localização geográfica.

### 1.1.1. As remunerações acessórias

No que diz respeito aos rendimentos que são pela lei equiparados a rendimentos de trabalho, salientamos as remunerações acessórias, que se entendem como direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e que constituem para o respectivo beneficiário uma vantagem económica, ou seja, tem normalmente um carácter complementar face à remuneração devida pela prestação de trabalho. Segundo a alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º as remunerações acessórias são:

a) Os abonos de família e respectivas prestações complementares, na parte em que excedam os limites legais estabelecidos;
b) O subsídio de refeição na parte em que exceder o limite legal estabelecido (€4,27) ou em 60% sempre que seja atribuído através de vales de refeição (€6,83) - limites actualizados para 2013;
c) As importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal com seguros e operações do ramo "Vida", contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, bem como as que, não constituindo direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, sejam por estes objecto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade, ou, em qualquer caso, de recebimento em capital, mesmo que estejam reunidos os requisitos exigidos pelos sistemas de segurança social obrigatórios aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou esta se tiver verificado (permite acesso a benefícios fiscais);
d) Os subsídios de residência ou equivalentes ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal;
e) Os rendimentos imputáveis a empréstimos sem juros ou a taxa de juro inferior à de referência para o tipo de operação em causa, concedidos ou suportados pela entidade patronal, com excepção dos que se destinem à aquisição de habitação própria permanente, de valor não superior a €134.675,43 e cuja taxa não exceda os limites legais;

f) As importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade;
g) Os ganhos derivados de planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, sobre valores mobiliários ou direitos equiparados, criados em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, incluindo os resultantes da alienação ou liquidação financeira das opções ou direitos ou de renúncia onerosa ao seu exercício a favor da entidade patronal ou de terceiros e, bem assim, os resultantes da recompra, pela entidade patronal, dos valores mobiliários ou direitos equiparados;
h) Os rendimentos, em dinheiro ou em espécie, pagos ou colocados à disposição a título de direito a rendimento inerente a valores mobiliários ou direitos equiparados, ainda que de natureza ideal, bem como a título de valorização patrimonial daqueles valores ou direitos, independentemente do índice utilizado para a respectiva determinação, derivados de planos de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, criados em benefício do trabalhador ou membros de órgãos sociais, mesmo que o pagamento ou colocação à disposição só ocorra após a cessação da relação de trabalho ou de mandato social.
i) Os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social, de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel;
j) A aquisição pelo trabalhador ou membro de órgão social, por preço inferior ao valor médio de mercado, de qualquer viatura que tenha originado encargos para a entidade patronal.

### 1.1.2. A tributação das importâncias devidas por cessação do vínculo laboral

Actualmente, as importâncias auferidas por cessação do contrato de trabalho ou cessação das funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação:

a) Pela sua totalidade tratando-se de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, ou representante de estabelecimento estável de entidade não residente;
b) Na parte em que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com caracter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos.

Esta isenção só é aplicável se nos 24 meses seguintes não for criado um novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com

a mesma entidade ou por entidade em que, pelo menos, 50% do seu capital seja detido, isoladamente ou em conjunto com algum dos elementos do respectivo agregado familiar, pelo beneficiário ou por uma pluralidade de beneficiários das importâncias recebidas, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade.

De qualquer forma, este regime não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os respectivos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e de natal.

O sujeito passivo não beneficia deste regime especial de tributação, sendo estas importâncias tributadas na totalidade, quando tenha beneficiado nos últimos cinco anos da não tributação prevista para esta situação.

## 1.2. Atenuações da tributação

### 1.2.1. Exclusões tributárias

**A) Por delimitação negativa da incidência**

Encontram-se excluídos da tributação por força de delimitação negativa da incidência:

a) As prestações efectuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios de segurança social, ainda que de natureza privada, que visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência;
b) Os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal, ou previstos no Decreto-Lei n.º 26/99, de 29 de Janeiro[1], desde que observados os critérios estabelecidos no art.º 43.º do Código do IRC;
c) As prestações relacionadas exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores quer estas sejam ministradas pela entidade patronal, quer por organismo de direito público ou entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes;
d) As importâncias suportadas pelas entidades patronais com aquisição de passes sociais a favor dos seus trabalhadores desde que a atribuição dos mesmos tenha carácter geral;
e) Os rendimentos auferidos após a extinção do contrato individual de trabalho, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma segundo o regime de segurança social que lhe seja aplicável, não obstante tais prestações estarem sujeitas a tributação no âmbito da categoria H;
f) Os rendimentos provenientes do exercício da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas quando esses rendimentos sejam tributados em IRC nos termos da al. d) do n.º 3 do art.º 4.º do Código do IRC;

1 Este diploma estabelece as condições de emissão e atribuição com carácter geral de vales denominados «vales sociais», destinados ao pagamento de creches, jardins-de-infância e lactários, mediante a constituição de fundos, em que a entidade empregadora faz entregas pecuniárias às entidades emissoras de vales para a criação de fundos destinados à emissão de vales a serem utilizados junto das entidades aderentes.

g) As bolsas atribuídas aos praticantes de alto rendimento desportivo pelo Comité Olímpico de Portugal ou pelo Comité Paralímpico de Portugal, no âmbito do contrato-programa de preparação para os Jogos Olímpicos ou Paralímpicos e pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva, nos termos do artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 125/95, de 31 de Maio, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 123/96, de 10 de Agosto;
h) As bolsas de formação desportiva, como tal reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, atribuídas pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva aos agentes desportivos nãoz profissionais, nomeadamente, praticantes, juízes e árbitros, até ao montante máximo anual correspondente a cinco vezes o valor do indexante de apoios sociais (IAS) – Neste caso o valor é de € 2.375,00[2];
i) Os prémios atribuídos aos praticantes de alto rendimento desportivo, bem como aos respectivos treinadores, por classificações relevantes obtidas em provas desportivas de elevado prestígio e nível competitivo, como tal reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, nomeadamente Jogos Olímpicos e Paralímpicos, campeonatos do mundo ou campeonatos da Europa, nos termos do Decreto-Lei n.º 125/95, de 31 de Maio, da Portaria n.º 393/97, de 17 de Junho e da Portaria n.º 211/98, de 3 de Abril.
j) As importâncias suportadas pelas entidades patronais com seguros de saúde ou doença em benefício dos seus trabalhadores ou respectivos familiares desde que a atribuição dos mesmos tenha carácter geral.

**B) Por não excederem os limites legais**

Algumas prestações conexas com a prestação do trabalho dependente não estão sujeitas a tributação na medida em que não excedam os denominados limites legais, conforme referido supra.

### 1.2.2. Os benefícios fiscais

Os rendimentos do trabalho dependente podem usufruir de alguns benefícios fiscais, nomeadamente:

a) Os rendimentos de trabalho dependente, trabalho independente e de pensões auferidos por sujeitos passivos deficientes, tal como em 2012, apenas são considerados em 2013 em 90%, com o limite de €2.500;
b) São dedutíveis à colecta, nos termos previstos no CIRS, 20% dos valores aplicados no respectivo ano por sujeito passivo não casado, ou por cada um dos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens em planos de poupança-reforma, tendo como limite máximo (art.º 21.º n.º2 EBF):

2 Disposições transitórias: Até que o valor do IAS, instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, matem-se aplicável este último valor para efeitos das indexações previstas nos artigos 12.º, 17.º-A, 25.º, 79.º, 83.º, 84.º e 87.º do código de IRS..

i) €400 por sujeito passivo com idade inferior a 35 anos;
ii) €350 por sujeitos passivo com idade compreendida entre os 35 anos e os 50 anos;
iii) €300 por sujeito passivo com idade superior a 50 anos;

c) Beneficiam de isenção total, com natureza de isenção com progressividade, porque o seu montante é considerado para efeitos de determinação das taxas a aplicar aos restantes rendimentos, os rendimentos de trabalho dependente auferidos pelo pessoal ao serviço (e nessa qualidade) das missões diplomáticas e consulares, ou ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, desde que exista reciprocidade (art.º 37.º do EBF);
d) Beneficiam, ou podem beneficiar, de isenção total, com natureza de isenção com progressividade, os militares e elementos das forças de segurança quanto às remunerações auferidas no desempenho de funções integradas em missões de carácter militar, efectuadas no estrangeiro, com objectivos humanitários ou destinadas ao estabelecimento, consolidação ou manutenção da paz ao serviço das Nações Unidas ou de outras organizações internacionais, independentemente da entidade que suporta as respectivas importâncias (art.º 38.º do EBF);
e) Beneficiam de isenção total com natureza de isenção com progressividade os rendimentos dos tripulantes dos navios registados no Registo Internacional de Navios (MAR), criado e regulamentado no âmbito da Zona Franca da Madeira, relativamente às remunerações auferidas nessa qualidade, e enquanto tais registos se mantiverem válidos (art.º 33.º, n.ºs 8 e 9, do EBF);
f) Beneficiam de isenção total, as contribuições da entidade patronal para regimes complementares de segurança social que constituam direitos adquiridos, quando respeitem a contratos, se garantirem exclusivamente benefícios de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência (desde que cumpridas certas condições e observados alguns limites);
g) Beneficia de isenção o montante correspondente a um terço das importâncias pagas ou colocadas à disposição se as importâncias despendidas pela entidade patronal com seguros e operações do ramo "Vida", contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, mesmo que estejam reunidos os requisitos exigidos pelos sistemas de segurança social obrigatórios aplicáveis para a passagem a situação de reforma, ou se esta já se tiver realizado, com o limite de €11.704,70 (art.º 18.º, n.º 3, do EBF);

Tabela das prestações devidas a servidores do Estado cujo limite funciona como delimitação negativa de incidência no âmbito da categoria A[3]

3 A presente tabela é meramente indicativa e não dispensa a consulta dos diplomas legais que criaram, modificaram e actualizam as prestações aqui referidas.

| Subsídio de refeição | | | |
|---|---|---|---|
| | Valor limite para efeitos de isenção ou não sujeição a IRS | | |
| | 2012 | 2013 | 2014 |
| Subsídio de refeição pago em dinheiro | €5,12 | €4,27 | €4,27 |
| Subsídio de refeição pago em vales de refeição | €6,83 | €6,83 | €6,83 |

| Ajudas de Custo - Valor limite para efeitos de isenção ou não sujeição a IRS (2014) | | |
|---|---|---|
| **Deslocações** | | **2014** |
| Deslocações no Continente ou Regiões Autónomas[4] | Membros do Governo | €69,19 |
| | Trabalhadores | Varia entre €50,20 e €39,83 |
| Deslocações ao e no estrangeiro | Membros do Governo | €100,24 |
| | Trabalhadores | Varia entre €89,35 e €72,72 |
| Subsídios de Transporte | | |
| Transporte em automóvel próprio | | €0,36 |
| Transporte em veículos adstritos a carreiras de serviço público | | €0,11 |
| Transporte em automóvel de aluguer | | |
| - Um funcionário | | €0,34 |
| - Funcionários transportados em comum: | | |
| Dois funcionários por cada | | €0,16 |
| Três ou mais funcionários por cada | | €0,11 |
| Percurso a pé | | €0,00 |
| Transporte em veículo motorizado não automóvel | | €0,14 |

## 1.3. A determinação do rendimento líquido

É através da aplicação do regime da dedução específica que se determina o rendimento líquido, e no âmbito da categoria A este regime encontra-se consagrado nos art.ºs 25.º a 27.º.

### 1.3.1. A dedução específica do art.º 25.º

De acordo com o art.º 25.º, aos rendimentos brutos da categoria A, deduzem-se até à sua concorrência, por cada titular que os tenha auferido, os seguintes montantes:

a) 72% de doze vezes o valor do IAS ( actualmente €4.104,00[5]);
b) As indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado ou, nos restantes casos, a indemnização de valor não superior à remuneração de base correspondente ao aviso prévio;

4 A partir de 1 de Janeiro de 2013, o abono de ajudas de custo apenas poderá ser atribuído a deslocações diárias realizadas para além de 20 km do domicílio necessário; já no caso das deslocações por dias sucessivos, pode ser atribuído às deslocações realizadas para além de 50 km do mesmo domicílio. Adicionalmente, deve ter-se em conta que os valores acima referidos são valores diários, mas que o valor a abonar aos trabalhadores depende da duração da deslocação.

5 Disposições transitórias: Até que o valor do IAS, instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, matem-se aplicável este último valor para efeitos das indexações previstas nos artigos 12.º, 17.º-A, 25.º, 79.º, 83.º, 84.º e 87.º do código de IRS.

c) As quotizações sindicais na parte em que não constituam contrapartida de benefícios de saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, seguros ou segurança social e desde que não excedam, em relação a cada sujeito passivo, 1% do rendimento bruto desta categoria, sendo acrescido de 50%.

No n.º 2 do art.º 25 encontramos uma excepção à dedução referida na alínea. a) Se as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social, e para subsistemas legais de saúde excederem o limite fixado de 4.104,00, a dedução será pelo montante total dessas contribuições.

Decorre no n.º 4 do artigo 25.º do CIRS, na redacção que lhe foi conferida pela Lei do Orçamento do Estado para 2013, que a dedução prevista em a) supra pode ser elevada até 75% de 12 vezes o valor do IAS, (€4.275,00) desde que a diferença resulte de quotizações para ordens profissionais suportadas pelo próprio sujeito passivo e indispensáveis ao exercício da respectiva actividade desenvolvida exclusivamente por conta de outrem.

### 1.3.2. Contribuições para regimes complementares de segurança social

Quando, relativamente às prestações devidas por regimes complementares de segurança social que devam ser consideradas rendimentos da categoria A nos termos do disposto no n.º 3) da al. c) do n.º 3 do art.º 2.º, não puder distinguir-se a parte de capital e a parte de rendimento, utilizar-se-á a seguinte tabela, prevista no art.º 26.º e aprovada pela Portaria n.º 543/2000, de 4 de Agosto, para proceder à destrinça, para que só a parte correspondente ao capital seja integrada na categoria A, sabendo-se desde já que a parte correspondente a rendimento será tributada como rendimento de capitais, nos termos do n.º 3 do art.º 6.º:

| Anos completos após a primeira entrega | Percentagem de capital % |
|---|---|
| Menos 1 | 97 |
| De 1 a menos de 2 | 94 |
| De 2 a menos de 3 | 92 |
| De 4 a menos de 4 | 89 |
| De 4 a menos de 5 | 85 |
| De 5 a menos de 6 | 81 |
| De 6 a menos de 7 | 76 |
| De 7 a menos de 8 | 71 |
| De 8 a menos de 9 | 66 |
| De 9 ou mais | 60 |

### 1.3.3. Profissões de desgaste rápido: deduções

Aos rendimentos brutos da categoria A auferidos por praticantes desportivos, mineiros e pescadores (as consideradas profissões de desgaste rápido) podem ser deduzidas, sem qualquer limite, as importâncias despendidas por aqueles na constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e de seguros de vida que garantam

exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, neste último caso desde que o benefício seja garantido após os 55 anos de idade, desde que os mesmos não garantam o pagamento e este se não verifique, nomeadamente, por resgate ou adiantamento, de qualquer capital em dívida durante os primeiros cinco anos, com o limite de 5 x o valor do IAS (€2.096,10). Caso se verifique alguma das mencionadas condições resolutivas, devem ser apresentadas declarações de substituição no prazo de 30 dias a contar da data da verificação da condição.

### 1.4. Obrigações declarativas

Os sujeitos passivos devem apresentar anualmente uma declaração de modelo oficial (modelo 3), relativa aos seus rendimentos do ano anterior.

Ficam dispensados de apresentar esta declaração os sujeitos passivos que, no ano a que o imposto respeita, (i) apenas tenham auferido, isolada ou cumulativamente, rendimentos sujeitos a taxas liberatórias e não optem, quando legalmente permitido, pelo seu englobamento, (ii) rendimentos de pensões pagas por regimes obrigatórios de protecção social de montante inferior a €3.622,06 e (iii) rendimento do trabalho dependente de montante inferior a €3.622,06.

## 2. RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS – CATEGORIA B

### 2.1. Incidência objectiva

Na categoria B encontramos os chamados rendimentos empresariais e profissionais. Nos termos do art.º 3.º n.º1 do CIRS, são qualificados como rendimentos empresariais e profissionais os seguintes rendimentos:

a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
b) Os auferidos, no exercício por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter artístico, científico ou técnico qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com qualquer actividade mencionada no número anterior;
c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário, considerando-se como provenientes da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos;

Consideram-se ainda rendimentos da categoria B, face ao disposto no n.º 2 do referido art.º 3.º:

a) Os rendimentos prediais (categoria F) e de capitais (categoria E) imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
b) As mais-valias apuradas no âmbito das actividades empresariais e profissionais, definidas nos termos do art.º 46.º do Código do IRC;

c) As importâncias auferidas a título de indemnização conexas com a actividade exercida, nomeadamente pela sua suspensão, redução e cessação ou pela mudança de local do respectivo exercício;
d) As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento;
e) Os subsídios e subvenções, no âmbito do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
f) Os subsídios ou subvenções no âmbito da prestação de serviços;
g) Os derivados de actos isolados no âmbito do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária ou no âmbito da prestação de serviços.

O artigo 4.º define o que se consideram actividades comerciais e industriais, agrícolas, silvícolas e pecuárias.

## 2.2. Atenuações da tributação

### 2.2.1. Exclusões tributárias

Encontram-se excluídos de tributação ao nível da categoria B, nomeadamente:
a) Os proveitos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, cujo valor bruto isoladamente ou em conjunto com outros rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, de qualquer das categorias e que devam ser ou tenham sido englobados, não excedam, por agregado familiar, quatro vezes e meia o IAS;
b) Os prémios literários, artísticos ou científicos que não envolvam a cedência, temporária ou definitiva, do direito de autor, desde que atribuídos em concurso, mediante prévio anúncio público;
c) Os rendimentos provenientes do exercício da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas quando esses rendimentos sejam tributados em IRC nos termos da al. d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC;
d) As bolsas atribuídas aos praticantes de alto rendimento desportivo pelo Comité Olímpico de Portugal ou pelo Comité Paralímpico de Portugal, no âmbito do contrato-programa de preparação para os Jogos Olímpicos ou Paralímpicos e pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva, nos termos do artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 125/95, de 31 de Maio, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 123/96, de 10 de Agosto;
e) Os prémios atribuídos aos praticantes de alto rendimento desportivo, bem como aos respectivos treinadores, por classificações relevantes obtidas em provas desportivas de elevado prestígio e nível competitivo, como tal reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, nomeada-

mente Jogos Olímpicos e Paralímpicos, campeonatos do mundo ou campeonatos da Europa, nos termos do Decreto-Lei n.º 125/95, de 31 de Maio, da Portaria n.º 393/97, de 17 de Junho e da Portaria n.º 211/98, de 3 de Abril.

### 2.2.2. Diferimento da tributação de rendimentos no âmbito de actividades agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca

Os subsídios de exploração atribuídos a sujeitos passivos no âmbito das actividades agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca exercidas, pagos numa só prestação sob a forma de prémios pelo abandono de actividade, arranque de plantações ou abate de efectivos, e na parte em que excedam custos ou perdas, podem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio. (art.º 36.º). Feita esta opção, a cessação de actividade, se a ela houver lugar, só poderá ser dada no final do período de diferimento de imputação do subsídio (n.º 2 do art.º 114.º).

Cessando a determinação do rendimento tributável com base na contabilidade no decurso do período estabelecido no artigo 22.º do Código do IRC, a parte dos subsídios ainda não tributada será imputada, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime (artigo 36.º-A CIRS).

### 2.2.3. A transmissão de património para a realização do capital de sociedade

Nos termos do disposto no artigo 38.º, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado tributável por virtude da realização do capital social resultante da transmissão da totalidade do património afecto ao exercício de uma actividade empresarial e profissional por pessoa singular, desde que seja observado um conjunto de condições (cumulativamente).

No entanto, não pode beneficiar deste regime o património empresarial individual quando deles façam parte elementos em relação aos quais tenha havido diferimento de tributação dos respectivos ganhos, nos termos da al. b) do n.º 3 do art.º 10.º do CIRS.

Se as partes sociais detidas por virtude da transmissão forem alienadas, a qualquer título, antes de decorridos cinco anos a contar da data daquela, os ganhos auferidos são qualificados como rendimentos empresariais ou profissionais (rendimentos de categoria B), neste caso, os ganhos correspondentes a transmissão efectuada não tributada serão tributados, devendo ser majorados em 15% por cada ano, ou fracção, decorrido desde aquele em que se verificou a entrada de património para a realização do capital da sociedade, e acrescidos ao rendimento do ano da verificação daquela operação.

### 2.2.4. Os benefícios fiscais

Os rendimentos empresariais podem usufruir, entre outros, dos seguintes benefícios fiscais:

a) Os rendimentos de actividade empresarial e profissional, auferidos por sujeitos passivos deficientes tal como em 2011 apenas são considerados em 2012, em 90%, com o limite de €2.500 (cfr. artigo 188.º da Lei n.º 66-B/2014, de 31 de Dezembro);
b) Os encargos com a criação líquida de postos de trabalho para jovens e desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, podem ser majorados, para efeitos da consideração como custo de exercício, em 150% do respectivo montante, com o limite anual de 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida, nos termos previstos no artigo 19.º do EBF. É pressuposto do acesso ao benefício possuir contabilidade organizada;
c) Aqueles a que houver lugar em virtude do disposto no art.º 33.º do EBF (actividades desenvolvidas na Zona Franca da Madeira e na Zona Franca da Ilha de Santa Maria);
d) A isenção prevista no art.º 40.º do EBF para os lucros de empreiteiros e arrematantes das obras ou trabalhos das infra-estruturas NATO realizados em território português. Sendo que esta isenção não prejudica o englobamento dos rendimentos isentos, para efeitos da determinação da taxa a aplicar;
e) De deduções por donativos efectuados ao abrigo do regime do Mecenato e também do Mecenato científico;
f) Os rendimentos provenientes da propriedade literária (excepto os derivados de obras escritas sem carácter literário, artístico ou científico, obras de arquitectura e obras publicitárias), artística e científica, considerando-se também como tal os rendimentos provenientes da alienação de obras de arte de exemplar único e os rendimentos provenientes de obras de divulgação pedagógica e científica, quando auferidos por titulares de direitos de autor ou conexos residentes em território português, desde que sejam os titulares originários, são considerados no englobamento, para efeitos de IRS, apenas por 50% do seu valor, líquido de outros benefícios, não podendo a importância a excluir do englobamento exceder €10.000 (art.º 58.º do EBF);
g) Os rendimentos auferidos no âmbito de um acordo de cooperação por pessoas deslocadas no estrangeiro, bem como pelos militares e elementos das forças de segurança deslocados no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação técnico-militar celebrados pelo Estado Português e ao serviço deste, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respetivo acordo, gozam de uma isenção com progressividade (art.º 39.º do EBF);

h) Face ao disposto na al. a) do n.º 5 do art.º 33.º do EBF, beneficiam de isenção os rendimentos auferidos por não residentes em território português que neste (fora das zonas francas) não possuam estabelecimento estável, provenientes de patentes de invenção, licenças de exploração, modelos de utilidade, modelos e desenhos industriais, marcas, nomes e insígnias de estabelecimentos, processos de fabrico ou conservação de produtos e direitos análogos, bem como os derivados da assistência técnica e da prestação de informações relativas a uma dada experiência no sector industrial, comercial ou científico, desde que respeitantes à actividade desenvolvida pelas empresas no âmbito da respectiva zona franca;

i) Face ao disposto na al. b) do n.º 5 do art.º 33.º do EBF, beneficiam de isenção os rendimentos das prestações de serviços auferidos por entidades não residentes e não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, fora das zonas francas, desde que devidos por entidades instaladas na zona franca e respeitem à actividade aí desenvolvida.

## 2.3. A determinação do rendimento líquido

A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, exceptuados os casos de imputação previstos no art.º 20.º, far-se-á de harmonia com o disposto no n.º 1 do art.º 28.º:

a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
b) Com base na contabilidade.

### 2.3.1. O regime simplificado

**a) Condições de acesso e formalismos a observar**

O regime simplificado é, na configuração actual do respectivo regime jurídico, o regime geral de tributação para os contribuintes que, exercendo uma actividade empresarial ou profissional, tenham um volume de vendas ou de prestação de serviços igual ou inferior a €200.000 no período de tributação imediatamente anterior. Quando o contribuinte inicia a actividade, o enquadramento é feito em conformidade com a projecção anual dos proveitos estimados: se essa projecção se situar dentro dos limites referidos, o contribuinte fica integrado, no ano do início de actividade, no regime simplificado, excepto se optar logo por contabilidade; se a projecção ultrapassar os limites referidos, o contribuinte fica de imediato obrigado a possuir contabilidade.

De qualquer forma, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem sempre optar pela determinação dos seus rendimentos com base no regime da contabilidade desde que mencionem essa opção na declaração de início de actividade ou apresentem declaração de alteração até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem ver essa alteração. O período mínimo de permanência no regime

simplificado é de 3 anos (assim como no regime de contabilidade organizada), prorrogável por iguais períodos.

O regime simplificado apenas cessa obrigatoriamente no caso do montante de €200.000 ser ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou quando o seja num único exercício em montante superior a 25% (€50.000,00), caso em que passamos a ter um regime de contabilidade organizada.

Como o regime simplificado é um regime de presunção de despesas, e não de presunção de rendimento, a Administração Fiscal pode, mesmo no regime simplificado, corrigir os valores de base necessários para o apuramento do rendimento tributável mediante a aplicação de métodos indirectos, em conformidade com o disposto no art.º 39.º.

Continua, porém, a permitir-se que se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, o sujeito passivo possa optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A, mantendo-se essa opção por um período de três anos (n.º 8 do art.º 28.º). Naturalmente, segundo entendemos, esta obrigatoriedade cede perante a modificação das circunstâncias, nomeadamente a que se refere ao número de entidades das quais são anualmente auferidos rendimentos ou se o titular dos rendimentos, mesmo que se mantenha a recebê-los de uma única entidade patronal, ficar obrigado a dispor de contabilidade ou se, podendo, por ela vier a optar.

**b) Em que consiste**

Sendo de natureza formal, o que distingue o regime simplificado de determinação de rendimentos na categoria B do regime da contabilidade, é o facto de o titular dos rendimentos não ser obrigado a possuir contabilidade na acepção do Sistema de Normalização Contabilística ou de outro modelo contabilístico que lhe seja especificamente aplicável, embora seja obrigado a possuir um certo número de livros de registo e a cumprir certos deveres de natureza eminentemente contabilística, como a emissão de facturas-recibo e conservar os documentos pelo período de dez anos. Substancialmente, o regime simplificado distingue-se do regime normal porque, naquele, os "rendimentos" são determinados por aplicação de coeficientes aos valores de vendas e ou serviços prestados e outros rendimentos, sempre com um valor mínimo de rendimento líquido positivo, e, neste, os "rendimentos" são determinados a partir do resultado contabilístico apurado segundo as regras da contabilidade, corrigido de harmonia com a lei fiscal, podendo ser positivos, nulos ou negativos.

A lei prevê, no art.º 31.º que os coeficientes de conversão, em rendimento líquido, de vendas, serviços prestados e outros rendimentos, venham a ser constituídos pelos "indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores de actividade" cuja referência fundamental consta do art.º 89.º da LGT. Os indicadores objectivos de base técnico-científica ainda não foram aprovados, pelo que subsidiariamente o rendimento tributável será determinado por aplicação dos seguintes coeficientes:

a) Pela aplicação do coeficiente de 15% sobre o valor das vendas de mercadorias e produtos (excluindo a variação de produção), bem como às prestações de serviços efectuadas no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas;

b) Pela aplicação do coeficiente de 75% sobre o valor dos restantes rendimentos da categoria B, excluindo a variação de produção;
c) 95% Dos dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessação ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, dos rendimentos de capitais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, do resultado positivo de rendimentos prediais, do saldo positivo das mais e menos-valias e dos restantes invcrementos patrimoniais;
d) 30% dos subsídios ou subvenções não destinados à exploração;
e) 10% dos subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B, que não se consideram incluídos nos casos supra referidos.

Ao montante obtido por aplicação destes coeficientes são adicionados os rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuados pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal.

Neste âmbito não são consideradas as menos-valias (não havendo compensação) pelo que é aplicável às mais-valias o coeficiente de 0,95. Para efeitos das mais-valias apuradas no âmbito das actividades empresariais e profissionais, definidas nos termos do art.º 46.º do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afectos ao activo da empresa e, bem assim, as mais-valias previstas na categoria G quando obtidas no âmbito do exercício de uma actividade empresarial ou profissional são utilizadas as quotas mínimas de amortização, calculadas sobre o valor definitivo, se superior, considerando para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

### 2.3.2. O regime de contabilidade

**A) Características**

O regime de contabilidade caracteriza-se por ser o que, em conformidade com o desiderato constitucional, procurará apreender o rendimento real do sujeito passivo através da contabilidade devidamente organizada, de harmonia com a Normalização Contabilística e outras modalidades aplicáveis em vigor. Ao contrário do Regime Simplificado, o regime da contabilidade organizada permite a dedução de todas as despesas verificadas e comprovadas de acordo com as suas regras e o lucro tributável é determinado a partir do resultado contabilístico, com as correcções que, por força de disposições fiscais, devam ser-lhe feitas, como mais adiante se verá. A integração no regime de contabilidade tem também um período mínimo de 3 anos.

Os sujeitos passivos integrados neste regime deverão apresentar o anexo I à declaração anual de rendimentos, bem como a declaração de elementos contabilísticos e fiscais, devidamente assinados por Técnico Oficial de Contas.

Como já se referiu, ficam obrigatoriamente abrangidos por este regime os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, tenham ultrapassado, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos de €200.000.

**B) A determinação do rendimento líquido**

De harmonia com o disposto no art.º 32.º, na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos não abrangidos pelo regime simplificado, seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC, com excepção da subsecção relativa à dedução de lucros e reservas distribuídas e de mais e menos-valias realizadas com a transissão onerosa de partes sociais, e tendo em conta as adaptações resultantes de alguns artigos do Código do IRS.

**i) Imputação**

Tendo presente o disposto no art.º 29.º, comum ao regime simplificado, na determinação dos rendimentos, só são considerados proveitos e custos os relativos a bens ou valores que façam parte do activo da empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afectos às actividades profissionais ou empresariais por ele desenvolvidas.

Consequentemente, no caso de afectação de quaisquer bens do património particular do sujeito passivo à sua actividade empresarial e profissional, o valor de aquisição pelo qual esses bens são considerados corresponde ao valor de mercado à data da afectação. No entanto, a tributação pelo acto de afectação só se torna exigível no momento da ulterior alienação onerosa dos bens ou da prática de acto de efeito equivalente, processando-se sempre através da categoria G - cf. art.º 10.º, n.º 1, al. a), e n.º 3, al. b).

No caso de transferência de bens para o património particular do sujeito passivo de bens afectos à sua actividade empresarial e profissional, o valor dos bens corresponde ao valor de mercado dos mesmos à data da transferência. Neste caso, há obrigatoriedade de apuramento imediato de resultados na categoria B, "renascendo" o bem no património particular pelo valor por que foi considerado no acto de transferência. Neste caso, há obrigatoriedade de apuramento imediato de resultados na categoria B, "renascendo" o bem no património particular pelo valor por que foi considerado no acto de transferência.

Em qualquer caso, a Administração Fiscal pode corrigir o valor dos bens, sempre que, fundamentadamente, considere que aquele não corresponde ao que teria sido praticado entre pessoas independentes.

**ii) Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais**

Os aspectos mais relevantes da remissão efectuada para o Código do IRC no que diz respeito à determinação dos rendimentos da categoria B são, naturalmente, os relativos à não consideração como custo fiscal de encargos efectivamente suportados.

O art.º 33.º prevê que, para além das limitações previstas no CIRC, que não são dedutíveis para efeitos de determinação de rendimentos da categoria B:

a) As despesas de deslocação, viagens e estadas do sujeito passivo ou de membros do seu agregado familiar que com ele trabalhem na parte que exceder, no seu conjunto, 10% do total dos proveitos contabilizados su-

jeitos a IRS, mesmo quando contabilizadas como custos ou perdas de exercício (art.º 33.º n.º1);

b) Os encargos com viaturas, em determinadas circunstâncias;
c) Os encargos dedutíveis referentes à amortização ou rendas, energia, água e telefone fixo não podem ultrapassar 25% das despesas da habitação, quando o sujeito passivo afecte à sua actividade empresarial e profissional parte do imóvel destinado à sua habitação;
d) As despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que indiciem a violação da lei penal portuguesa mesmo que ocorridos fora do âmbito territorial da sua aplicação;
e) As remunerações dos titulares de rendimentos desta categoria, bem como as atribuídas a membros do seu agregado familiar que lhes prestem serviço, assim como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da actividade, subsídio de refeição e outras prestações de natureza remuneratória.

Nos termos do disposto no n.º 6 do art.º 33, se a actividade for exercida em conjunto com outros profissionais, os encargos serão rateados em função da utilidade de cada um ou, na falta de elementos que permitam o rateio, proporcionalmente. .

**iii) Dedução de prejuízos**

É realizada nos termos do disposto no artigo 52.º do Código do IRC. Nos termos do disposto no art.º 37.º, a dedutibilidade de prejuízos apenas nos casos de sucessão por morte aproveita aos sujeitos passivos que sucederem ao que suportou o prejuízo. Trata-se de um regime que é igualmente aplicável na tributação simplificada, embora, naturalmente, limitado aos prejuízos apurados antes da sua consagração e entrada em vigor, dado que, naquele regime, por regra não se apurarão resultados negativos.

## CRITÉRIOS DE INCLUSÃO NO REGIME SIMPLIFICADO OU NO REGIME DE CONTABILIDADE

| Início de actividade | Regime simplificado | Regime de contabilidade |
|---|---|---|
| Valor estimado de vendas e ou de outros rendimentos inferior a €200.000,00 | Inclusão automática.<br>Permanência por um período mínimo de 3 anos<br>Se se tratar de prestação de serviços a uma única entidade, pode ser exercida a opção pela tributação, segundo as regras aplicáveis à categoria A. | Inclusão por opção expressa, a efectuar na declaração de início de actividade.<br>Permanência por um período mínimo de 3 anos |
| Valor estimado de vendas e ou de outros rendimentos superior a €200.000.00 | Não pode incluir-se no regime simplificado. | Inclusão obrigatória<br>Caso não atinja os valores estimados, a permanência no regime deverá manter-se por 3 anos<br>Cautelarmente, na última situação referida, deve apresentar-se até ao fim de Março do ano seguinte declaração de alterações com a opção pelo regime que pretender. |
| Alteração de regime<br>1. Do regime simplificado para o regime de contabilidade | | |
| a. Obrigatória | a) Se durante dois anos consecutivos ultrapassar os limites de vendas e ou de outros rendimentos;<br>b) Se, num só ano, ultrapassar os limites em mais de 25%. | |
| b. Facultativa | a) Por opção, válida por 3 anos, a efectuar em declaração de alterações até ao fim do mês de Março do ano seguinte àquele em que tiver terminado o período mínimo obrigatório de permanência no regime simplificado;<br>b) Quando forem aprovados e publicados nos indicadores de base técnico-científica, se da sua aplicação resultar para o contribuinte um rendimento líquido superior ao que resulta dos coeficientes gerais actualmente consagrados; | |
| 2. Do regime de contabilidade para o regime simplificado | Passa-se automaticamente para o regime simplificado se, não se tendo no ano anterior ultrapassado os valores previstos no art.º 28.º (€200.000,00), se não fizer, até 31 de Março do ano seguinte, a opção pelar manutenção do regime de contabilidade, caso o período mínimo de permanência daquela tenha também já terminado. | |
| 3. Havendo cessação de actividade | a) Se a actividade for reiniciada antes de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado doze meses, contados da data da cessação, aplica-se o regime que estiver em vigor à data da cessação;<br>b) Pode a DGCI autorizar a alteração do regime quando se verifique havido modificação substancial das condições do exercício da actividade | |
| Outras situações:<br>1. Sócios, pessoas singulares, de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal interna ou internacional | O rendimento imputado integra-se directamente na categoria B, sem que o respectivo titular fique abrangido por qualquer dos regimes (art.º. 28.º n.º 1). | |
| 2. Alienação ou prática de operações equivalentes, antes de decorridos 5 anos, de partes de capital de sociedade constituída ou para onde se entrou com o património empresarial ou profissional individual | O rendimento apurado é acrescido ao rendimento do ano em que a alienação ou os actos de efeito equivalente tiverem sido praticados, sendo nalguns casos majorado em 15% por cada ano, ou fracção, decorrido desde a aquisição das partes de capital ( art.º 38.º n.º 3) | |
| 3. Actos isolados | O rendimento é determinado pelo regime simplificado ou por contabilidade, consoante o seu montante | |
| 4. Prestação de serviços a uma única entidade | Possibilidade de opção pela tributação segundo as regras aplicáveis à categoria A (art.º 28.º n.º 8) | |

### 2.3.3. Valor definitivo considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

De harmonia com o disposto no art.º 31.º-A, verificando-se uma transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, ou que serviria no caso de não haver lugar a essa liquidação, é este o valor a considerar para efeitos de determinação do rendimento tributável.

Se à data em que for conhecido o valor definitivo tiver decorrido o prazo para a entrega da declaração de rendimentos nos termos do art.º 57.º, deve o sujeito passivo proceder à sua entrega em Janeiro do ano seguinte àquele em que tiver conhecimento do valor definitivo.

É possível ilidir a presunção legal do valor, nos termos e com as condições previstos para o mesmo efeito no Código do IRC. Não obstante, este regime não prejudica a consideração de valor superior ao valor patrimonial tributável se a Administração Fiscal demonstrar que é esse o valor efectivo da transacção.

O valor patrimonial tributável, fixado de acordo com as regras de avaliação consagradas no Código do Imposto sobre Imóveis, deve ser considerado para efeitos de quantificação de actos isolados, para efeitos de aplicação do regime simplificado e para efeitos da consideração de rendimentos acessórios.

### 2.3.4. Certificação de programas de facturação

Os programas informáticos, utilizados por sujeitos passivos de IRS, para emissão de facturas e facturas simplificadas[6], nos termos dos artigos 36.º e 40.º do Código do IVA, devem ser objecto de certificação prévia por parte da DGCI. Apenas estão dispensados dessa certificação se (i) praticarem exclusivamente operações com clientes que exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo os de natureza profissional; (ii) tenham tido, no ano anterior, um volume de negócios inferior a €100.000; (iii) tenham emitido, no ano anterior, um número de facturas, documentos equivalentes ou talões de venda inferior a 1.000 unidades. Os sujeitos passivos de IRS, antes de adquirirem um programa de facturação, poderão verificar no site da internet da DGCI a lista actualizada dos programas e respectivas versões certificadas, bem como a identificação dos respectivos produtores.

### 2.3.5. A aplicação de métodos indirectos na determinação do rendimento líquido

O método regra de determinação do rendimento líquido da categoria B é, nos termos do n.º 1 do art.º 81.º da LGT, o método da avaliação directa, segundo os critérios estabelecidos no CIRS.

6 De referir que, nos termos das alterações introduzidas no Código do IVA em matéria de facturação pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, deixou de ser possível a emissão de documentos equivalentes a facturas, sendo estas (e as facturas simplificadas, desde que reunidas as condições previstas para o efeito) os únicos documentos que podem ser emitidos).

Nos casos de regime simplificado de tributação, o sujeito passivo pode optar pela avaliação directa, nas condições que a lei definir.

Verificados, certos pressupostos, a avaliação do rendimento líquido da categoria B pode ser efectuada por métodos indirectos. A determinação do rendimento por avaliação indirecta, aplicável na categoria B (art.º 39.º), depende da verificação de pressupostos, exige determinados requisitos, concretiza-se por recurso aos elementos de quantificação legalmente previstos, matéria regulada nos art.ºs 87.º a 89.º-A da LGT e tem consequências na comunicabilidade de perdas.

Quando a determinação do rendimento for efectuada nos termos dos artigos 87-º, 88.º ou 89.º-A da Lei Geral Tributária, não há lugar à dedução do resultado negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos, sem prejuízo da sua dedução nos anos seguintes, dentro do período legalmente previsto.

## 2.4. Actos isolados

Também se incluem na categoria B os rendimentos provenientes de actos isolados, refiram-se eles a actividades empresariais ou a actividades profissionais. Embora a lei não qualifique o acto isolado, dispõe que se consideram provenientes de actos isolados os rendimentos que não resultem de uma prática previsível ou reiterada (n.º 3 do art.º 3.º).

Verificando-se existir acto isolado na acepção legal, então o correspondente rendimento líquido sujeito a tributação é determinado nos termos do disposto no art.º 30.º pelo regime simplificado ou pelo regime de contabilidade.

De referir que, a declaração da prática de um acto isolado passa a ser realizada apenas por via electrónica, através do sítio da Administração Tributária.

## 2.5. Opção pela tributação segundo as regras da categoria A quando o profissional preste serviços a uma única entidade

De harmonia com o n.º 8 do art.º 28.º, se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, excepto tratando-se de prestações de serviços efectuadas por um sócio de uma sociedade de profissionais abrangida pelo regime de transparência fiscal, o sujeito passivo poderá optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A, mantendo-se essa opção por um período de três anos.

A opção agora permitida não retira ao sujeito passivo a qualidade de titular de rendimentos da categoria B, designadamente para efeitos declarativos (declaração de início, declaração de cessação e declaração anual) e para efeitos de IVA. Para o efeito, o anexo B prevê um campo próprio para o exercício da opção. Esta, uma vez exercida, terá de vigorar pelo menos por três anos (existem excepções a esta regra).

Logo, para poder optar pela tributação segundo as regras da categoria A, os sujeitos passivos têm de reunir os seguintes requisitos:

a) Reunir as condições para ser tributado de acordo com o Regime Simplificado ou se o rendimento resultar de acto isolado;
b) Não optar pelo regime de contabilidade organizada;
c) Tenha prestado serviços para uma única entidade;
d) Os rendimentos não digam respeito a prestações de serviços efectuadas por um sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal.

## 2.6. Deveres autónomos de natureza declarativa

Os titulares de rendimentos da categoria B devem apresentar:
a) Declaração de início de actividade, antes do seu início (art.º 112.º n.º1);
b) Declaração anual de rendimentos, do modelo n.º 3, acompanhada dos anexos B ou C, consoante o sujeito passivo esteja no regime simplificado de tributação ou no regime de contabilidade organizada. A imputação de rendimentos no âmbito do regime da transparência fiscal será feita mediante a apresentação do anexo D. Conjuntamente com a declaração modelo 3 serão ainda apresentados, se for caso disso, os anexos relativos a situações de imputação de rendimentos, de benefícios fiscais, bem como, em caso de contabilidade organizada, os modelos oficiais relativos a amortizações e reintegrações e provisões, se for caso disso;
c) Existindo uma herança indivisa, competirá ao cabeça de casal apresentar o anexo, B ou C, consoante os casos, relativo à totalidade do movimento do estabelecimento empresarial, bem como o anexo I correspondente à identificação dos herdeiros e à imputação de rendimentos e deduções a que legalmente tenham direito;
d) Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do disposto no art.º 113.º, agora integrada no denominado IES – Informação Empresarial Simplificada, acompanhada dos anexos que dela fazem parte integrante e que o sujeito passivo esteja obrigado a apresentar, obrigação que deve ser cumprida até 15 de Julho de cada ano;
e) Declaração de cessação de actividade, no prazo de 30 dias, nos termos do n.º 3 do art.º 112.º.

## 2.7. Deveres autónomos de natureza contabilística

Os titulares de rendimentos da categoria B, excepto quando aqueles resultem de actos isolados, ou possam ser qualificados como acessórios, devem:

### 2.7.1. No âmbito do regime simplificado

Nos termos do disposto nos art.ºs 115.º e 116.º, os titulares de rendimentos da categoria B são obrigados a:

a) Passar factura, recibo ou factura-recibo, em modelo oficial, de todas as importâncias dos seus clientes, pelos serviços prestados, ainda que a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas, bem como pelos rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário;.
b) Emitir factura nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVApor cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efectuadas e a emitir documento de quitação de todas as importâncias recebidas;
c) Efectuar os correspondentes lançamentos, no prazo máximo de 60 dias, suportados em documentos:
    i. Resultantes de vendas, no livro de registo de vendas de mercadorias e produtos fabricados;
    ii. De prestações de serviços, no livro de registo de serviços prestados;
    iii. De reembolso de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente;
    iv. De importâncias recebidas a título de provisão, adiantamento ou qualquer outro, em sistema de conta corrente.
d) Evidenciar, em separado, no respectivo livro de registo, as importâncias respeitantes a reembolsos de despesas efectuadas em nome e por conta dos clientes, as quais, quando devidamente documentadas, não influenciam a determinação do rendimento líquido, quando não possuam contabilidade.

Para os titulares de rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários são ainda obrigatórios os seguintes livros, os quais, no entanto, podem ser substituídos pelos livros e demais elementos de escrita que são utilizados pelo sistema adoptado na Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA), independentemente de os sujeitos passivos estarem integrados na mesma rede:

i. Livro de registo do movimento de produtos, gado e materiais;
ii. Livro de registo de imobilizações.

As importâncias recebidas a título de provisão, adiantamento ou qualquer outro, destinadas a custear despesas da responsabilidade dos clientes devem ser registadas em conta corrente e registadas no respectivo livro, sendo consideradas como receita no ano posterior ao da sua percepção, sem contudo exceder a apresentação da conta final relativa ao trabalho.

O sistema de livros de registo pode ser substituído por um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto, após mera comunicação do facto à Direcção-Geral dos Impostos, no caso de sujeitos passivos que não são obrigados a possuir o sistema de contabilidade organizada.

### 2.7.2. No âmbito do regime de contabilidade

Os titulares de rendimentos sujeitos ao regime de contabilidade devem:

a) Manter em ordem, observando para o efeito o disposto no art.º 115.º do Código do IRC, os livros e registos correspondentes à contabilidade organizada;

b) Possuir, nos termos do art.º 129.º, um processo de documentação fiscal, que deve estar constituído até 15 de Julho de cada ano, ser centralizado e deve ser conservado de acordo com o disposto no art.º 118.º. A documentação que deve constar deste processo foi definida pela Portaria 92-A/2011,de 28 de Fevereiro, que estabeleceu ainda, relativamente ao mesmo processo, as seguintes regras adicionais:

   i. O dossier fiscal pode integrar o ficheiro SAF-T (PT) relativo à contabilidade, extraído após o encerramento de contas, gravado em suporte digital não regravável e assinado através de aplicação informática disponibilizada no sítio da DGCI na internet;

   ii. Os documentos que integram o dossier fiscal podem ser mantidos em papel ou em suporte digital, podendo a sua entrega, por imposição legal ou a pedido da administração fiscal, ser feita em qualquer daquelas formas;

   iii. O ficheiro SAF-T (PT) e os mapas de modelo oficial quando processados informaticamente devem ser remetidos em suporte digital.

**DOSSIER FISCAL**

| | Documentos | IRC | IRS |
|---|---|---|---|
| 1 | Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigido | X | |
| 2 | Lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis | X | X |
| 3 | Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários | X | X |
| 4 | Mapas de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias | X | X |
| 5 | Mapas, de modelo oficial, das depreciações e amortizações | X | X |
| 6 | Mapa de modelo oficial das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal | X | X |
| 7 | Mapa de apuramento do lucro tributável por regimes de tributação | X | X |
| 8 | Mapa de controlo de prejuízos no Regime especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71.º do CIRC) | X | - |
| 9 | Mapa de controlo das correcções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade | X | X |
| 10 | Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal,nomeadamente, nos termos:<br>a) Dos artigos 38.º, 49.º, 63.º, 64.º, 67.º, 68.º e 120.º do CIRC;<br>b) Do artigo 78.º do Código do IVA;<br>c) Do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho;<br>d) Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro | X | X |

c) Devem apresentar a declaração modelo 3 e o anexo C por cada titular de rendimentos. Conjuntamente deverão ser apresentados os anexos adequados em caso de subsistir o direito a benefícios fiscais decorrentes do regime transitório e se houver imputação de rendimentos de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, bem como os mapas de modelo oficial de amortizações e depreciações, provisões e outros legalmente exigidos ou facultativamente apresentados;
d) Deverão ainda apresentar a declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do disposto no art.º 113.º, acompanhada dos anexos que dela fazem parte integrante e que o sujeito passivo esteja obrigado a apresentar, obrigação que deve ser cumprida até 15 de Julho de cada ano.

### 2.7.3. Aspectos comuns a ambos os regimes

a) O recibo de modelo oficial, mod. 6 (os anteriores "recibos verdes", agora designados "factura-recibo") foi desmaterializado pela Portaria nº.879-A/2010, de 23 de Novembro, publicada no DR, II Série, n.º 231, 2.º Suplemento, de 29 de Novembro. Foram criados três modelos de factura-recibo: a factura-recibo emitida; a factura-recibo emitida para acto isolado; e a factura-recibo sem preenchimento. A factura-recibo é emitida pelo titular dos rendimentos em duplicado, destinando-se o original ao cliente e o duplicado ao arquivo do titular dos rendimentos. Não obstante, as facturas-recibo emitidas ficam disponíveis no mesmo endereço electrónico para consulta, mediante autenticação individual, pelos emitentes ou pelos adquirentes dos serviços prestados, durante o período de cinco anos;
b) A impressão ou emissão de facturas devem obedecer ao que se encontra disposto no Código do IVA;
c) Os livros de registo, ou de contabilidade, devem estar centralizados no domicílio do sujeito passivo ou no seu local de exercício da actividade, devem ser, juntamente com os documentos respectivos, arquivados e guardados em boa ordem durante os dez anos civis subsequentes àquele a que digam respeito, e na escrituração dos livros obrigatórios não são permitidos atrasos superiores a trinta dias;
d) Embora susceptíveis de revestirem natureza extra-contabilística, todos os titulares de rendimentos da categoria B devem possuir os elementos de registo e controle previstos nos art.ºs 119.º e 120.º, relacionados com o dever de retenção na fonte, quando estejam abrangidos pelas correspondentes previsões;
e) Os programas e equipamentos informáticos de facturação dependem de prévia certificação pela DGCI, nos termos legalmente previstos.

## 2.8. Actividades profissionais

A lista a que se refere o art.º 151.º, aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto apresenta, nos termos que a seguir se transcrevem:

a) Actividades profissionais especificamente (nominalmente) previstas;
b) Um item de natureza residual onde se incluem as actividades profissionais não especificamente (nominalmente) previstas.

| **1. Arquitectos, engenheiros e técnicos similares** | | **2. Artistas plásticos e assimilados, actores e músicos** | |
|---|---|---|---|
| 1000 | Agentes técnicos de engenharia e arquitectura | 2010 | Artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão |
| 1001 | Arquitectos | 2011 | Artistas de circo |
| 1002 | Desenhadores | 2019 | Cantores |
| 1003 | Engenheiros | 2012 | Escultores |
| 1004 | Engenheiros técnicos | 2013 | Músicos |
| 1005 | Topógrafos | 2014 | Pintores |
| 1006 | Geólogos | 2015 | Outros artistas |
| **3. Artistas tauromáquicos** | | **4. Economistas, contabilistas, actuários e técnicos similares** | |
| 3011 | Toureiros | 4010 | Actuários |
| 3019 | Outros artistas tauromáquicos | 4011 | Auditores |
| | | 4012 | Consultores fiscais |
| | | 4013 | Contabilistas |
| | | 4014 | Economistas |
| | | 4015 | Técnicos oficiais de contas |
| | | 4016 | Técnicos similares |
| **5. Enfermeiros, parteiras e outros técnicos paramédicos** | | **6. Juristas e solicitadores** | |
| 5010 | Enfermeiros | 6010 | Jurisconsultos |
| 5011 | ---------- | 6011 | Advogados |
| 5012 | Fisioterapeutas | 6012 | Solicitadores |
| 5013 | Nutricionistas | | |
| 5014 | Parteiras | | |
| 5015 | Terapeutas da fala | | |
| 5016 | Terapeutas ocupacionais | | |
| 5019 | Outros técnicos paramédicos | | |
| **7. Médicos e dentistas** | | | |
| 7010 | Dentistas | 7017 | Médicos fisiatras |
| 7011 | Médicos analistas | 7018 | Médicos gastrenterologistas |
| 7012 | Médicos cirurgiões | 7019 | Médicos oftalmologistas |
| 7013 | Médicos de bordo em navios | 7020 | Médicos ortopedistas |
| 7014 | Médicos de clínica geral | 7021 | Médicos otorrinolaringologistas |
| 7015 | Médicos dentistas | 7022 | Médicos radiologistas |
| 7016 | Médicos estomatologistas | 7023 | Médicos de outras especialidades |
| **8. Professores e técnicos similares** | | **9. Profissionais dependentes de nomeação oficial** | |
| 8010 | Explicadores | 9010 | Revisores oficiais de contas |
| 8011 | Formadores | 9011 | Notários |
| 8012 | Professores | | |

| **10. Psicólogos e sociólogos** | | **11. Químicos** | |
|---|---|---|---|
| 1010 | Psicólogos | 1110 | Analistas |
| 1011 | Sociólogos | | |
| **12. Sacerdotes** | | | |
| 1210 | Sacerdotes de qualquer Religião | | |
| **13. Outras pessoas exercendo profissões liberais, técnicos e assimilados** | | | |
| 1310 | Administradores de bens | 1323 | Desportistas |
| 1311 | Ajudantes familiares | 1324 | Engomadores |
| 1312 | Amas | 1325 | Esteticistas, manicuras e pedicuras |
| 1313 | Analistas de sistemas | 1326 | Guias-intérpretes |
| 1314 | Arqueólogos | 1327 | Jornalistas e repórteres |
| 1315 | Assistentes sociais | 1328 | Louvados |
| 1316 | Astrólogos | 1329 | Massagistas |
| 1317 | Parapsicólogos | 1330 | Mediadores mobiliários |
| 1318 | Biólogos | 1331 | Peritos-avaliadores |
| 1319 | Comissionistas | 1332 | Programadores informáticos |
| 1320 | Consultores | 1333 | Publicitários |
| 1321 | Dactilógrafos | 1334 | Tradutores |
| 1322 | Decoradores | 1335 | Farmacêuticos |
| | | 1336 | Designers |
| **14. Veterinários** | | **15. Outras actividades exclusivamente de prestação de serviços** | |
| 1410 | Veterinários | 1519 | Outros prestadores de serviços |

# 3. RENDIMENTOS DE CAPITAIS – CATEGORIA E

## 3.1. Incidência objectiva

São rendimentos de capitais, na acepção do n.º 1 do art.º 5.º, os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos, ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias. No n.º 2 do artigo 5.º encontram-se enumerados os vários tipos de rendimento, que podem ser juros, lucros ou royalties.

## 3.2. Atenuações da tributação

### 3.2.1. Exclusão tributária

Nas atenuações da tributação releva a exclusão parcial estabelecida no n.º 3 do art.º 5.º, cujo requisito essencial é o de que os prémios de seguros de vida, e as contribuições ou importâncias pagas para regimes complementares de segurança social, na primeira metade da vigência dos contratos, representem, pelo menos, 35% da totalidade daqueles.

Chama-se à atenção para o facto de ser excluído de tributação um quinto do rendimento, se o resgate, adiantamento ou remissão ou outra forma de antecipação de disponibilidade, bem como o vencimento, ocorrerem após 5 anos e antes de 8 de vigência do contrato. São excluídos de tributação três quintos do rendimento se o resgate ocorrer depois de 8 anos de vigência do contrato.

### 3.2.2. Benefícios fiscais

Aos rendimentos de capitais aplicam-se diversos benefícios fiscais, entre os quais:

a) São isentos de IRS os juros de contas poupança-reformado, constituídas nos termos legais, na parte em que correspondam a um capital até €10.500,00, nos termos do art.º 20.º do EBF;
b) Nos termos do disposto no n.º 3 do art.º 21.º do EBF, as importâncias pagas pelos fundos de poupança-reforma, mesmo nos casos de reembolso po morte do participante, ficam sujeitas a tributação. No caso de o reembolso ser total ou parcial são tributados autonomamente a 20%, sendo a matéria colectável constituída por dois quintos do rendimento. No caso de o reembolso ser através de prestações sucessivas e periódicas aplicam-se as regras aplicáveis aos rendimentos de categoria H;
c) Nos termos do art.º 22.º, n.º 2, do EBF, os rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento mobiliário ou imobiliário são isentos, excepto se for exercida a opção pelo englobamento, caso em que há lugar ao crédito de imposto retido ou pago autonomamente pelos fundos, correspondente aos rendimentos distribuídos;
d) Nos termos do art.º 23.º, n.º 2, do EBF, os rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de capital de risco, pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, quer seja por distribuição ou mediante operação de resgate, devidos a pessoas singulares que os obtenham fora do âmbito do exercício de uma actividade empresarial, são tributados a uma taxa tendencialmente liberatória de 10%;
e) Nos termos do art.º 24.º, n.º 2, do EBF, os rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de investimento imobiliário em recursos florestais, pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, quer seja por distribuição ou mediante operação de resgate, devidos a pessoas singulares que os obtenham fora do âmbito do exercício de uma actividade empresarial, são tributados a uma taxa tendencialmente liberatória de 10%.

### 3.2.3. Rendimentos de englobamento facultativo

Ainda nas atenuações da tributação devemos incluir o englobamento facultativo que é permitido, quanto a rendimentos obtidos fora do âmbito do exercício da actividade empresarial ou profissional, de capitais sujeitos a taxas liberatórias, pelo n.º 6 do art.º 71.º do Código do IRS, relativamente a vários rendimentos.

## 3.3. A determinação do rendimento líquido

### 3.3.1. Presunções

Ao nível da categoria E subsistem algumas presunções de rendimento, embora todas possam ser afastadas por algum dos mecanismos previstos no n.º 5 do art.º 6.º: decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela DGCI.

O procedimento para ilidir as presunções deve seguir o regime consagrado no art.º 64.º do CPPT.

**a) Presunções de mútuos (empréstimos)**

1. Presume-se que as letras e livranças titulam contratos de mútuo quando não provenham de transacções comerciais e presume-se que não provêem de transacções comerciais quando o credor originário não for comerciante;

2. Presume-se que foram emprestados os capitais entregues em depósito que não sejam depósitos à ordem ou a prazo em instituições legalmente autorizadas a recebê-los e cuja restituição seja garantida por qualquer forma.

**b) Presunção de lucros ou de adiantamento dos lucros**

Presume-se que os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial foram feitos a título de lucros ou de adiantamento dos lucros quando não resultem de empréstimos, da prestação do trabalho ou do exercício de cargos sociais.

**c) Presunção de produção de rendimento**

Presume-se que os mútuos e as aberturas de crédito são remunerados, entendendo-se que o juro começa a vencer-se nos mútuos a partir da data do contrato e nas aberturas de crédito a partir da data da sua utilização.

**d) Presunção de rendimento mínimo**

Presume-se que os mútuos e as aberturas de crédito são remunerados à taxa de juro legal, se outra mais elevada não constar do título constitutivo ou não houver sido declarada.

### 3.3.2. Formulação das regras de incidência

Da própria formulação da incidência objectiva resultam, para além da referida no número anterior, outras regras de determinação do rendimento que deve considerar-se sujeito a tributação como rendimento de capitais, nomeadamente:

a) O valor sujeito como rendimento de capitais em caso de partilha societária é o que, nos termos do art.º 81.º do Código do IRC, como tal for considerado (em regra o valor que exceder o valor nominal, ou o preço de aquisição, se superior, das correspondentes partes sociais);

b) A previsão do n.º 3 do art.º 5.º refere-se *à diferença positiva* que as correspondentes aplicações tenham gerado, qualificando essa diferença como rendimento de capitais;

c) Nos swaps cambiais e nas operações cambiais a prazo, o ganho é constituído pela diferença positiva entre a taxa de câmbio acordada para a venda ou compra na data futura e a taxa de câmbio à vista verificada no dia da celebração do contrato para o mesmo par de moedas (al. a) do n.º 6 do art.º 5.º);
d) Nos swaps de taxa de juro ou de taxa de juro e divisas, pela diferença positiva entre os juros e bem assim, no segundo caso, pelos ganhos cambiais respeitantes aos capitais trocados (al. b) do n.º 6 do art.º 5.º);
e) Nas cessões de créditos, o ganho sujeito a imposto, na pessoa do cedente, é constituído pela diferença positiva entre o valor da cessão e o valor nominal do crédito.

### 3.3.3. O regime da tributação dos juros e dos lucros distribuídos

O regime da tributação de juros e lucros, sejam provenientes de fonte interna, sejam provenientes de fonte internacional, foi unificado: os juros e os lucros auferidos, provenientes de fonte interna ou externa, são tributados a uma taxa de 28% de efeito liberatório, que operará por retenção na fonte quando os rendimentos forem de fonte interna ou o seu recebimento, quando de fonte externa, determinar a aplicação do n.º 2 do art.º 71.º, ou por tributação autónoma, quando, sendo os juros e os lucros de fonte externa, não tiver sido possível efectuar sobre eles a retenção liberatória. Facultativamente, podem os titulares de quaisquer destes rendimentos optar pelo englobamento.

Quando o sujeito passivo exerça a opção referida no n.º 3, fica, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos nos n.os 6 do artigo 71.º, 8 do artigo 72.º e 7 do artigo 81.º.

De referir que, nos termos do disposto nos n.os 12 e 13 do artigo 71.º do CIRS, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 35 %, (i) todos os rendimentos previstos neste artigo sempre que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo, termos em que se aplicam as regras gerais, (ii) os mesmos rendimentos pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português e que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros e (iii) os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º, obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Acresce que, os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º e mencionados nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 71.º, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, quando não sujeitos a retenção na fonte nos termos do n.º 13 do artigo 71.º, são tributados autonomamente à taxa de 35 %.

### 3.4. Obrigações declarativas

Os rendimentos de capitais ficam sujeitos a tributação em momentos diversos: no pagamento ou colocação à disposição, no vencimento, no apuramento do respectivo quantitativo ou na data da transmissão dos títulos de crédito negociáveis, consoante os casos (art.º 7.º). A titularidade de rendimentos de capitais de englobamento obrigatório ou, se o englobamento for facultativo, por este se tiver optado, determina a apresentação da declaração modelo n.º 3 de IRS, acompanhada do anexo E. Os rendimentos de capitais obtidos fora do território português, quando declarados, são-no no anexo J.

## 4. RENDIMENTOS PREDIAIS – CATEGORIA F

### 4.1. Incidência objectiva

Integram a categoria F os rendimentos prediais, ou seja, as rendas e outras prestações devidas pelo uso ou concessão do uso de prédios. Assim, consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos, pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares (art.º 8.º).

Para efeitos de tributação, consideram-se como rendas:

a) As importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência;
b) As importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado;
c) A diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;
d) As importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins especiais, designadamente publicidade;
e) As importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal;
f) As importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos, urbanos ou mistos.

Para efeitos de IRS, considera-se prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo e os terrenos que lhe sirvam de logra-

douro e prédio misto o que comporte parte rústica e parte urbana. Considera-se ainda construção – e portanto prédio – todo o bem móvel assente no mesmo local por um período superior a doze meses.

### 4.2. Benefícios fiscais

A estes rendimentos aplicam-se diversos benefícios fiscais, entre os quais:

a) Nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 71.º do EBF, são dedutíveis à colecta, em sede de IRS, até ao limite de € 500, 30% dos encargos suportados pelo proprietário relacionados com a reabilitação de (i) imóveis, localizados em 'áreas de reabilitação urbana' e recuperados nos termos das respectivas estratégias de reabilitação ou (ii) imóveis arrendados passíveis de actualização faseada das rendas nos termos dos artigos 27.º e seguintes do NRAU, aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, que sejam objecto de reabilitação.
b) Nos termos do n.º 6 do art.º 71.º do EBF, os rendimentos prediais auferidos por sujeitos passivos de IRS residentes em território português são tributados à taxa de 5%, sem prejuízo da opção pelo englobamento, quando sejam inteiramente decorrentes do arrendamento de:
    a) Imóveis situados em áreas de "reabilitação urbana", recuperados nos termos das respectivas estratégias de reabilitação;
    b) Imóveis arrendados passíveis de actualização faseada das rendas nos termos dos artigos 27.º e seguintes do NRAU que sejam objecto de acções de reabilitação.

### 4.3. A determinação do rendimento líquido

Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8.º deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como o IMI e o IS que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento seja objecto de tributação no ano fiscal.

Deduzir-se-ão ainda, no caso de fracção autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, os encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei civil, o condómino deva obrigatoriamente suportar, por ele sejam suportados e se encontrem documentalmente provados.

Na sublocação, a diferença entre a renda, ou as importâncias recebidas pelo sublocador, e a renda que paga não beneficiará de qualquer dedução.

### 4.4. Obrigações declarativas

O facto constitutivo da obrigação de imposto, quanto ao aspecto temporal, é o pagamento ou colocação à disposição das rendas. Assim, a renda depositada à ordem do senhorio é uma renda paga ou colocada à disposição. Mas já o não é a renda depositada à ordem do tribunal na pendência de um processo de despejo.

A titularidade de rendimentos da categoria F determina a apresentação da declaração anual modelo 3 de IRS, acompanhada do anexo F, correspondente aos rendimentos prediais.

Estes rendimentos passam a ser tributados à taxa autónoma de 28%, podendo ser englobados.

## 5. INCREMENTOS PATRIMONIAIS – CATEGORIA G

### 5.1. Incidência objectiva

De harmonia com o art.º 9.º constituem incrementos patrimoniais:

a) As mais-valias, como tal definidas no art.º 10.º;
b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se neste último caso como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão;
c) As importâncias atribuídas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título;
d) Os acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artºs 87.º, 88.º ou 89º-A da Lei Geral Tributária;
e) Os incrementos patrimoniais a que se refere o n.º 5 do art.º 89.º-A da LGT.

#### 5.1.1. Mais-Valias

Como se lê no artigo 10.º n.º 1, "Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:"

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;
b) Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários, a extinção ou entrega de partes sociais das sociedades fundidas, cindidas ou adquiridas no âmbito de operações de fusão, cisão ou permuta de partes sociais, bem como o valor atribuído em resultado da partilha.
c) Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;
d) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;

e) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos decorrentes de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e dívidas e de operações cambiais a prazo;
f) Operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objecto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação;
g) Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado activo subjacente, com excepção das remunerações decorrentes de certificados que garantam ao titular do direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição.

Para ser tributada, a mais-valia tem de realizar-se, ou seja, tem de se gerar um acréscimo no património do sujeito passivo. De acordo como o n.º 3 do art. 10.º, os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos *já descritos*, havendo contudo excepções a esta regra.

Relembre-se aqui o que se disse já sobre a tributação de residentes (continente e Regiões Autónomas) e não residentes e que em conformidade com o disposto no art.º 18.º, consideram-se obtidas em território português:

a) As mais-valias respeitantes a imóveis nele situados;
b) As mais-valias resultantes da alienação onerosa de partes de capital de entidades que nele tenham sede ou direcção efectiva ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direcção efectiva, ou ainda partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável aí situado;
c) As mais-valias resultantes da alienação onerosa, por titular não originário, de direitos de propriedade intelectual, industrial ou de know-how, quanto em território português tenha sido feito o registo ou praticada formalidade de efeito equivalente;
d) Outros incrementos patrimoniais quando nele se situem os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam, incluindo, designadamente, os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, devidos ou pagos por entidades que nele tenham residência, sede direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento.

#### 5.1.1.1. Atenuações tributárias

Nas atenuações da tributação dos rendimentos de categoria G destacam-se, em primeiro lugar, as delimitações negativas da incidência, situações em que não há tributação.

#### 5.1.1.2. Da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente

Diz-nos o art.º 10.º n.º 5 que são excluídos de tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:

a) Se no prazo de 36 meses contados da data da realização, o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido na aquisição de propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção do imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino[7];
b) Se o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for utilizado no pagamento da aquisição de propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção do imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino, desde que efectuada nos 24 meses anteriores.

Este benefício não terá lugar se:

a) O valor de realização for reinvestido na aquisição de outro imóvel e o sujeito passivo não o afectar à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado, ou seja ao fim de três anos e meio;
b) Se o reinvestimento for na aquisição de terreno para construção, e o adquirente não inicie, excepto por motivo imputável a entidades públicas, a construção até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado (dois anos e meio) ou não requeira a inscrição do imóvel na matriz até decorridos 24 meses sobre a data de início das obras[8];
c) Reinvestindo na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, se não forem iniciadas as obras até decorridos seis meses após o termo do prazo (dois anos e meio) em que o reinvestimento deva ser efectuado ou se não for requerida a inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras.[9] Saliente-se que no caso de reinvestimento parcial do valor de realização e verificadas as condições referidas, o benefício será proporcional aos ganhos correspondentes ao valor reinvestido.

7 Para este efeito o sujeito passivo deverá manifestar a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando na declaração de rendimentos respeitantes ao ano de alienação o valor que tenciona reinvestir.

8 Em qualquer caso o sujeito passivo deve afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização, e não o fazendo não existirá igualmente beneficio.

9 Em qualquer caso o sujeito passivo deve afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização, e não o fazendo não existirá igualmente beneficio.

#### 5.1.1.3. Da permuta de partes sociais

Nos casos de permuta de partes sociais em que a sociedade já detentora de participa*ção maioritária* adquire nova participação na sociedade adquirida, mediante a atribuição aos sócios desta, em troca dos seus títulos, de partes representativas do capital social da primeira sociedade e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10 % do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal dos títulos entregues em troca[10].

A atribuição, em resultado dessa permuta, dos títulos representativos do capital social da sociedade adquirente aos sócios da sociedade adquirida não dá lugar a qualquer tributação destes últimos se os mesmos continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor das antigas, contudo serão sempre tributadas as importâncias em dinheiro que lhes sejam eventualmente atribuídas.

Este regime é igualmente aplicável nas atribuições de partes, quotas ou acções, nos casos de fusão ou cisão.

#### 5.1.1.4. Determinação do saldo das mais-valias

De acordo com o art.º 43.º, o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano. Para este efeito, é necessário ter em conta que:

a) O saldo, positivo ou negativo, apurado por alienação onerosa, ou prática de actos de efeito equivalente, de direitos reais sobre bens imóveis e de actos de afectação de quaisquer bens do património particular para o património pessoal ou empresarial é apenas considerado em 50% do seu valor;
b) O saldo, positivo ou negativo, apurado por alienação onerosa, ou prática de actos de efeito equivalente na alienação onerosa de propriedade intelectual ou industrial ou de experi*ê*ncia adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário é apenas considerado em 50% do seu valor;
c) O saldo, positivo ou negativo, apurado por alienação onerosa, ou prática de actos de efeito equivalente na cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis é apenas considerado em 50% do seu valor;
d) O saldo, positivo ou negativo, apurado por alienação onerosa, ou prática de actos de efeito equivalente de partes sociais de micro e pequenas empresas, apenas é considerado em 50% do seu valor;

10 Sendo que a sociedade adquirente e a sociedade adquirida têm de ser residentes em território português ou noutro Estado-membro da União Europeia e preencham as condições estabelecidas na Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho e os sócios da sociedade adquirida tem de ser pessoas ou entidades residentes nos Estados-membros da União Europeia ou em terceiros Estados, quando os títulos recebidos sejam representativos do capital social de uma entidade residente em território português.

e) Para o apuramento do saldo positivo ou negativo da alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerada mais-valia, não relevam as perdas apuradas quando a comparte da operação estiver sujeita no país, território ou região de domicílio a um regime claramente mais favorável;
f) Para o apuramento do saldo positivo ou negativo de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos decorrentes de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e dívidas e de operações cambiais a prazo não relevam as perdas apuradas quando a comparte da operação estiver sujeita no país, território ou região de domicílio a um regime claramente mais favorável;
g) Para o apuramento do saldo positivo ou negativo de operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objecto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação não relevam as perdas apuradas quando a comparte da operação estiver sujeita no país, território ou região de domicílio a um regime claramente mais favorável;
h) Para o apuramento do saldo positivo ou negativo de operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado activo subjacente, com excepção das remunerações decorrentes de certificados que garantam ao titular do direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição, não relevam as perdas apuradas quando a comparte da operação estiver sujeita no país, território ou região de domicílio a um regime claramente mais favorável.

#### 5.1.1.5. Apuramento de mais-valias

Os elementos determinantes para o apuramento das mais-valias ou das menos-valias obtidas em cada uma das operações ou actos praticados são: (I) valor de aquisição, (II) valor de realização, (III) despesas ou encargos de valorização e de alienação e a (IV) correcção monetária, quando a lei lhes confira relevância, o que tem de ser verificado caso a caso.

### 5.1.2. Os acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos art.ºs 87.º, 88.º ou 89º-A da Lei Geral Tributária. A avaliação indirecta por titularidade ou fruição de "manifestações de fortuna"

De harmonia com o disposto no art.º 88.º LGT, a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável pode resultar da existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada, e pode levar à aplicação de métodos indirectos.

Assim, a determinação da matéria tributável em IRS por métodos indirectos, reveste três modalidades:

a) A modalidade do regime simplificado de tributação, como método regra, apenas aplicável na determinação do rendimento líquido da categoria B;
b) A modalidade de determinação indirecta do rendimento líquido em qualquer categoria de rendimentos, sempre que exista a impossibilidade de comprovação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do rendimento líquido de qualquer categoria de rendimentos;
c) A modalidade de determinação da matéria colectável de IRS baseada em manifestações de fortuna em sentido amplo.

Esta terceira modalidade de avaliação indirecta tem subjacente o critério dos denominados "sinais exteriores de riqueza" e, como já se referiu, ela é aplicável aos sujeitos passivos de IRS independentemente de auferirem ou não rendimentos da categoria B ou de qualquer outra categoria.

Há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30 %, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

Nestes casos, cabe ao sujeito passivo provar que não tem rendimentos a declarar ou que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização de capitais próprios ou recurso ao crédito.

Se o sujeito passivo não fizer tal prova, considera-se como rendimento tributável em IRS, a integrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art.º 90.º da LGT que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte:

| Manifestações de fortuna | Rendimento padrão |
|---|---|
| Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a €250.000,00 | 20% do valor de aquisição |
| Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a €50.000,00 e motociclos de valor igual ou superior a €10.000,00 | 50% do valor no ano de matrícula, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes |
| Barcos de recreio de valor igual ou superior a €25.000,00 | Valor do ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes |
| Aeronaves de turismo | Valor do ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes |
| Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a €50.000,00 | 50% do valor anual |
| Montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º -A. | 100 % da soma dos montantes anuais transferidos. |

### 5.2. Obrigações declarativas

A prática de actos susceptíveis de gerarem incrementos patrimoniais tributáveis determina ao respectivo titular a apresentação da declaração modelo n.º 3 de IRS, acompanhada do anexo G. Terá também de ser apresentado o anexo G-1 se tiverem sido alienados imóveis excluídos da tributação e elementos integráveis nas manifestações de fortuna.

## 6. PENSÕES – CATEGORIA H

### 6.1. Incidência objectiva

Integram a categoria H (art.º 11.º) os seguintes rendimentos:

a) As prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou de sobrevivência e outras de idêntica natureza, incluindo os rendimentos previstos no n.º 12 do art.º 2.º, bem como as pensões de alimentos;

b) As prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal, e que não sejam consideradas rendimentos do trabalho dependente;
c) As pensões e subvenções não compreendidas em algum dos géneros ou espécies antes referidos;
d) As rendas temporárias ou vitalícias.

## 6.2. Atenuações da tributação

### 6.2.1. Exclusões tributárias

No que diz respeito a situações de não sujeição ou de delimitação negativa de incidência, o IRS não incide sobre rendas que visem a reparação de danos emergentes devidamente comprovados (art.ºs 9.º, n.º 1, al. b) e art.º 12.º) nem sobre rendas perpétuas (por falta de previsão normativa).

Nos termos do artigo 12.º, n.º 1, são excluídas da tributação as pensões ou indemnizações auferidas por lesão corporal, doença ou morte em resultado do cumprimento do serviço militar.

### 6.2.2. Benefícios fiscais

As pensões auferidas por sujeitos passivos deficientes, tal como em 2012, apenas são considerados em 2014, em 90%, com o limite de €2.500,00 (art.º 177.º n.os 7 e 8 da Lei do Orçamento do Estado para 2014).

## 6.3. A determinação do rendimento líquido

A categoria H caracteriza-se, ainda, por regras específicas de determinação do rendimento líquido. A primeira diz respeito ao montante que, nas rendas temporárias ou vitalícias, bem como nas prestações originárias de regimes complementares de segurança social, deve ser tido como rendimento.

### 6.3.1. Determinação do montante sujeito a tributação

Na determinação do rendimento das rendas temporárias e vitalícias sujeito a tributação serão observadas as seguintes regras:

a) Quando as rendas temporárias e vitalícias, bem como as prestações pagas no âmbito de regimes complementares de segurança social qualificadas como pensões, compreendam importâncias pagas a título de reembolso de capital, deduzir-se-á na determinação do valor tributável a parte correspondente ao capital;

b) Quando a parte correspondente ao capital não puder ser discriminada, à totalidade da renda abater-se-á, para efeitos de determinação do valor tributável, uma importância igual a 85%;
c) Não são aplicáveis as regras anteriores (pelo que a totalidade da prestação será considerada valor tributável) com referência às prestações devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social, seja qual for a entidade devedora ou a sua designação, se as contribuições constitutivas do direito de que derivam tiverem sido suportadas por pessoa ou entidade diferente do respectivo beneficiário e neste não tiverem sido comprovadamente objecto de tributação.

Pode-se, assim, considerar que constituem o rendimento bruto anual da categoria H, por cada titular que os tenha auferido, o somatório dos seguintes rendimentos:

a) A totalidade das pensões auferidas no ano;
b) Havendo lugar a discriminação das rendas temporárias e vitalícias e das prestações devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social, o valor que nelas seja considerado valor tributável.

### 6.3.2. A dedução específica

Apurado o valor tributável, deve então aplicar-se a dedução específica consagrada no art.º 53.º, observando o seguinte modo de operação:

a) Os rendimentos da categoria H de valor anual igual ou inferior a €4.104,00[11] por cada titular que os tenha auferido são deduzidos pela totalidade do seu quantitativo;
b) Se o rendimento anual, por titular, for superior ao valor da dedução máxima (a €4.104,00), deduzir-se-á esta;
c) Deduzir-se-ão, ainda, as quotizações sindicais, na parte que não constituam contrapartida de benefícios relativos à saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, seguros ou segurança social e desde que não excedam, em relação a cada sujeito passivo, 1% do rendimento bruto da categoria, sendo acrescidos de 50% e, como é evidente, não tiverem sido deduzidas em rendimentos da categoria A do mesmo titular;
d) Deduzir-se-ão, também, as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde (ADSE, para funcionários públicos, e SAMS, para empregados bancários, por exemplo);
e) Para rendimentos anuais, por titular, de valor anual superior €22.500, a dedução é igual ao valor da dedução específica ou ao valor referido nas alíneas a) e d), abatida, até à sua concorrência, de 20% da parte que exceda aquele valor anual.

11 Disposições transitórias: Até que o valor do IAS, instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, matem-se aplicável este último valor para efeitos das indexações prevista no artigo 53.º do código de IRS.

Excluem-se do direito à dedução específica as rendas temporárias e vitalícias que não se destinem ao pagamento de pensões de reforma, velhice, sobrevivência, complementos de pensões ou quaisquer outras pensões ou subvenções que não tenham a mesma finalidade.

### 6.4. Obrigações declarativas

As prestações qualificadas de pensões ficam sujeitas a tributação quando são pagas ou colocadas à disposição do respectivo titular. A titularidade de pensões de valor, por titular, igual ou superior ao da dedução específica determina a apresentação anual da declaração de rendimentos de IRS mod. 3, que, em qualquer caso, será acompanhada do anexo A.

## 3.º Capítulo

# A DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL - ASPECTOS COMUNS

## 1. O ENGLOBAMENTO DOS RENDIMENTOS

Como se refere no artigo 22.º, o rendimento colectável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos no CIRS. O englobamento é assim a operação de inclusão numa só declaração anual da totalidade dos rendimentos auferidos e sujeitos a tributação mediante aplicação das taxas gerais previstas no art.º 68.º.

Não são objecto de englobamento obrigatório os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português, sem prejuízo do disposto no n.º 9 do art.º 72.º e, relativamente aos sujeitos passivos residentes. Também não são objecto de englobamento os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, e os rendimentos isentos, excepto quando a lei o imponha para efeitos de determinação das taxas a aplicar aos restantes rendimentos. Mas se, relativamente aos rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, o sujeito passivo residente optar pelo englobamento, fica obrigado a declarar a totalidade dos rendimentos compreendidos no n.º 6 do art.º 71.º [12], no n.º 9 do art.º 72.º [13] e no n.º 7 do artigo 81.º.

Quando forem englobados rendimentos que confiram direito ao crédito de imposto por dupla tributação internacional (art.º 81.º), os correspondentes rendimentos deverão ser considerados pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro (art.º 22.º, n.º 6).

Não se consideram englobados, apesar de deverem constar da declaração anual, os rendimentos sujeitos a taxas especiais, autónomas, como, por exemplo, as

12 O sujeito passivo residente em território português pode optar pelo englobamento dos rendimentos previstos no art.º 71.º n.ºs 1 e 2, desde que estes sejam obtidos fora do âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais. São estes: (i) Os juros de depósitos à ordem ou a prazo, incluindo os dos certificados de depósito; (ii) Os rendimentos de títulos de dívida, nominativos ou ao portador, bem como os rendimentos de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins; (iii) Os rendimentos a que se referem as alíneas d), e), h), i), l) e q) do n.º 2 e o n.º 3 do artigo 5.º; *(iv)* Os rendimentos de valores mobiliários pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, devidos por entidades que não tenham domicílio em Portugal a que possa imputar-se o pagamento, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.

13 O sujeito passivo residente em território português pode ainda optar pelo englobamento dos seguintes rendimentos: (i) O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º; (ii) Os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º e mencionados no n.º 1 do artigo 71.º, devidos por entidades não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte; (iii) Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português.

gratificações não atribuídas pela entidade patronal mas auferidas em razão do trabalho dependente nos termos do n.º 3 do art.º 72.º, os lucros e os juros distribuídos por entidades não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte, nos termos do n.º 5 do art.º 72.º e as mais-valias tributáveis à taxa especial de 28% nos termos do n.º 4.º do art.º 72.º.

## 2. A IMPUTAÇÃO DE RENDIMENTOS

Em IRS há três situações que determinam uma operação designada "imputação de rendimentos": (i) os rendimentos em regime de contitularidade; (ii) os rendimentos abrangidos pelo regime de transparência fiscal (transparência fiscal interna); (iii) e o regime de imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado (transparência fiscal internacional) – ver lista no final do 5.º Capítulo. Nestas situações, a lei determina que os rendimentos gerados por patrimónios autónomos ou por pessoas juridicamente distintas sejam tributados na esfera dos titulares do correspondente direito, seja por via de uma relação sucessória ainda não extinta por partilha, seja por via de uma relação social, determinada pela titularidade de uma participação social.

## 3. REGIME ESPECIAL DOS RESIDENTES NÃO HABITUAIS

### 3.1. Aspectos gerais

No âmbito da tributação de residentes não habituais remetemos para o que foi dito supra no ponto 2.5., De acordo com a Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, as actividades que, quer sejam exercidas sob a forma de trabalho dependente, quer sob a forma de contrato de prestação de serviços (actividade profissional independente) podem beneficiar do regime fiscal aplicável, por opção, aos sujeitos passivos que puderem acomodar-se aos critérios que lhes permitam invocar a qualidade de residentes não habituais, são as seguintes:

| **Arquitectos, engenheiros e técnicos similares** | | **Artistas plásticos, actores e músicos** | |
|---|---|---|---|
| 101 | Arquitectos | 201 | Artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão |
| 102 | Engenheiros | 202 | Cantores |
| | Geólogos | 203 | Escultores |
| | | 204 | Músicos |
| | | 205 | Pintores |
| 3. Auditores | | 4. Médicos e dentistas | |
| 301 | Auditores | 401 | Dentistas |
| 302 | Consultores fiscais | 402 | Médicos analistas |
| | | 403 | Médicos cirurgiões |
| | | 404 | Médicos de bordo em navios |
| | | 405 | Médicos de clínica geral |
| | | 406 | Médicos dentistas |
| | | 407 | Médicos estomatologistas |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4. Médicos e dentistas (cont)** | | **5. Professores** | |
| 408 | Médicos fisiatras | 501 | Professores universitários |
| 409 | Médicos gastrenterologistas | 6. Psicólogos | |
| 410 | Médicos oftalmologistas | | |
| 411 | Médicos ortopedistas | | |
| 412 | Médicos otorrinolaringologistas | 601 | Psicólogos |
| 413 | Médicos radiologistas | | |
| 414 | Médicos de outras especialidades | | |
| **7. Profissões liberais, técnicos e assimilados** | | | |
| 701 | Arqueólogos; | 711 | Actividades de processamento de dados, domiciliação de informação e actividades relacionadas; |
| 702 | Biólogos e especialistas em ciências da vida; | | |
| 703 | Programadores informáticos; | 712 | Outras actividades dos serviços de informação; |
| 704 | Consultoria e programação informática e actividades relacionadas com as tecnologias da informação informática; | 713 | Actividades de agências de notícias; |
| | | 714 | Outras actividades dos serviços de informação; |
| | | 715 | Actividades de investigação científica e de desenvolvimento |
| 705 | Actividades de programação informática; | | |
| 706 | Actividades de consultoria em informática; | 716 | Investigação e desenvolvimento das ciências físicas e naturais; |
| 707 | Gestão e exploração de equipamento informático; | | |
| 708 | Actividades dos serviços de informação: | 717 | Investigação e desenvolvimento em biotecnologia; |
| 709 | Actividades de processamento de dados, domiciliação de informação e actividades relacionadas; | | |
| | | 718 | Designers |
| 710 | Portais web | | |
| **8. Investidores, administradores e gestores** | | | |
| 801 | Investidores, administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afectos a projectos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro | | |
| 802 | Quadros superiores das empresas | | |

# 4. VALORES FIXADOS EM MOEDA DIVERSA DA MOEDA NACIONAL E RENDIMENTOS EM ESPÉCIE

## 4.1. Regras de equivalência em moeda nacional de rendimentos ou encargos expressos em moeda diferente

A conversão em moeda nacional de rendimentos ou encargos expressos em moeda diferente é feita com observância das seguintes regras, previstas no art.º 23.º:

a) Tratando-se de rendimentos transferidos para o exterior, aplicar-se-á o câmbio de venda na data da efectiva transferência ou da retenção na fonte, se a esta houver lugar;
b) Tratando-se de rendimentos provenientes do exterior, aplicar-se-á o câmbio de compra da data em que aqueles forem pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo em Portugal;
c) Tratando-se de rendimentos obtidos e pagos no estrangeiro que não sejam transferidos para Portugal até ao fim do ano, aplicar-se-á o câmbio de compra da data em que aqueles forem pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo;
d) Tratando-se de encargos, aplicar-se-á o câmbio de venda da data da efectiva transferência;

e) Se não for possível comprovar qualquer das datas referidas, aplicar-se-á o câmbio de 31 de Dezembro do ano a que os rendimentos ou encargos respeitem e se não houver câmbio nas mesmas datas, aplicar-se-á o da última cotação que lhes seja anterior.

### 4.2. Regras de equivalência em moeda nacional de rendimentos em espécie

No art.º 24.º, n.º 1, fixam-se as regras, da equivalência pecuniária dos rendimentos em espécie, de acordo com as seguintes regras, de aplicação sucessiva: o preço tabelado oficialmente; a cotação oficial de compra; tratando-se de géneros, a cotação de compra na bolsa de mercadorias de Lisboa ou, não existindo essa cotação, pelo preço médio do respectivo ano ou do último determinado e que constem da estiva camarária; o preço de bens e serviços homólogos publicados pelo Instituto Nacional de Estatística; ou o valor de mercado, em condições de concorrência.

Existem ainda regras aplicáveis a benefícios específicos, nomeadamente ao valor do uso de habitação fornecida pela entidade patronal, empréstimos concedidos pela entidade patronal sem juros ou a taxas mais reduzidas, acordos de opção, de subscrição, de atribuição ou de recompra sobre bens ou direitos, nomeadamente valores mobiliários, utilização para uso pessoal de viatura que gere encargos para a empresa e aquisição de viatura da empresa por trabalhador ou membro de órgão social.

## 5. O REPORTE DE RENDIMENTOS

Nos termos do art.º 74.º, "se forem englobados rendimentos das categorias A, F ou H que, comprovadamente, tenham sido produzidos em anos anteriores àquele em que foram pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo e este fizer a correspondente imputação na declaração de rendimentos, o respectivo valor é dividido pelo número de anos ou fracção a que respeitam, com o máximo de seis, incluindo o ano do recebimento, aplicando-se à globalidade dos rendimentos a taxa correspondente à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no ano."

## 6. O FRACCIONAMENTO DE RENDIMENTOS

Para efeitos de IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil. Ou seja, o IRS é um imposto anual e o período de tributação normal é igual a um ano civil completo. No entanto, a dissolução do casamento por morte de um dos cônjuges, bem como o falecimento de uma pessoa que fosse titular de rendimentos tributáveis em IRS, determinavam o fraccionamento de rendimentos dentro do mesmo ano civil.

No quadro actual, parece dever ter-se como certo que:

a) Se, no ano a que os rendimentos respeitam, falecer um cônjuge casado e não separado judicialmente de pessoas e bens, a declaração relativa a esse ano, embora titulada pelo cônjuge sobrevivo, conterá a totalidade dos rendimentos auferidos no ano pelo "agregado" e a liquidação ainda se efectuará segundo o método do quociente conjugal (art.º 63.º);
b) Ocorrendo o falecimento de qualquer pessoa, os rendimentos relativos aos bens transmitidos e correspondentes ao período posterior à data do óbito são considerados, a partir de então, nos englobamentos das pessoas que os passaram a auferir ou, na ausência de partilha, são imputados aos herdeiros, cônjuge sobrevivo naturalmente incluído, segundo a sua quota ideal nos respectivos bens (art.º 64.º).

## 7. A ACUMULAÇÃO DE RENDIMENTOS

Situação inversa à do fraccionamento de rendimentos é a da acumulação de rendimentos auferidos na vigência de estados civis diferentes.

Se durante o ano a que o imposto respeite se constituir a sociedade conjugal ou se dissolver por declaração de nulidade ou anulação do casamento, por divórcio ou por separação judicial de pessoas e bens, a tributação dos sujeitos passivos será efectuada de harmonia com o seu estado civil em 31 de Dezembro, nos termos seguintes:

a) Se forem divorciados ou separados judicialmente de pessoas e bens, deverão englobar os rendimentos próprios e a sua parte nos rendimentos comuns, se os houver, bem como os rendimentos dos dependentes a seu cargo;
b) Se forem casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, deverão ser englobados todos os rendimentos próprios de cada cônjuge e os rendimentos comuns, havendo-os, bem como os rendimentos dos dependentes a seu cargo.

## 8. A SEPARAÇÃO DE FACTO

Situação particular é a que ocorre se em 31 de Dezembro se encontrar interrompida a sociedade conjugal por separação de facto. Neste caso, cada um dos cônjuges poderá apresentar declaração individual (art.º 59.º, n.º 2) mas obrigatoriamente englobará os seus rendimentos próprios, a sua parte nos rendimentos comuns e os rendimentos dos dependentes a seu cargo (art.º 63.º, n.º 3).

A liquidação, na separação de facto, é regulada no n.º 2 do art.º 59.º nos termos seguintes, claramente dissuasores deste tipo de tributação:

a) As deduções à colecta previstas no Código não podem exceder o menor dos limites fixados em função da situação pessoal dos sujeitos passivos ou 50% dos restantes limites quantitativos, sendo esta regra aplicável, com as devidas adaptações aos abatimentos e às deduções por benefícios fiscais;

b) Não será aplicado o quociente conjugal previsto no art.º 69.º;
c) Cada um dos cônjuges terá direito à dedução à colecta, pela sua situação pessoal, prevista para os sujeitos passivos e que actualmente é idêntica para todos, independentemente da sua situação pessoal.

## 9. A UNIÃO DE FACTO E A VIVÊNCIA EM ECONOMIA COMUM

**Relativamente a este ponto, remetemos para o que já foi referido no ponto 2.1.1.**

Na sequência, o art.º 14.º regulamenta as condições que devem verificar-se para que a tributação de situações de uniões de facto se faça segundo o regime aplicável aos cônjuges casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

## 10. O REGIME DE DEDUÇÃO DE PERDAS

O IRS admite a compensação de perdas com rendimentos positivos mas o respectivo regime comporta duas especificidades: numas categorias, a compensação é vertical, também denominada comunicabilidade integral, e consiste em as perdas de uma categoria poderem ser compensadas em rendimentos positivos de quaisquer outras categorias, dentro do mesmo período de tributação; noutras categorias apenas é admitida a compensação horizontal, também denominada comunicabilidade restrita ou reporte para a frente, e consiste no facto de as perdas de uma categoria só poderem ser compensadas em rendimentos positivos da mesma categoria em anos subsequentes.

A compensação vertical é admitida nas categorias A, E, H. A compensação horizontal está prevista para as categorias B, F e G. As regras de compensação estão previstas no artigo 55.º CIRS. Como já tivemos oportunidade de referir no Capítulo 2.º, no âmbito da categoria B, o n.º 7 do artigo 55.º passou a dispor que quando a determinação da matéria colectável for efectuada por métodos indirectos (nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da LGT), não há lugar à dedução do resultado negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos, sem prejuízo da sua dedução nos anos seguintes, dentro do período legalmente previsto.

## 11. A DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

### 11.1. Da determinação do rendimento líquido total ao rendimento colectável

O primeiro estádio da determinação da matéria colectável de IRS é constituído pelo conjunto dos rendimentos líquidos objectivos que, modificado pela compensação vertical e pela compensação horizontal de perdas nos termos vistos no número anterior, passa a designar-se por rendimento líquido total.

O rendimento líquido total é, portanto, o resultado da soma algébrica dos rendimentos líquidos objectivos positivos das categorias submetidas a englobamento e das perdas susceptíveis comunicabilidade.

O rendimento líquido total modifica-se para rendimento colectável, pelos abatimentos e deduções resultantes do CIRS ou do EBF.

## 12. RENDIMENTO COLECTÁVEL

O rendimento colectável em IRS é, portanto, o rendimento líquido total deduzido dos abatimentos legalmente previstos. Do rendimento colectável passa-se a uma realidade diferente, denominada matéria colectável, a qual se apura mediante a dedução ao rendimento colectável dos benefícios fiscais.

## 4.º Capítulo

# A LIQUIDAÇÃO E O PAGAMENTO DE IRS

## 1. AS DECLARAÇÕES DE IRS

### 1.1. Os modelos declarativos e sua finalidade

O processo de liquidação do IRS é, em regra, iniciado com a declaração dos contribuintes, apresentada nos prazos legais. Para o efeito, os sujeitos passivos apresentam, anualmente, uma declaração relativamente aos rendimentos do ano anterior. A declaração a apresentar será a declaração mod. 3 nos termos e prazos explicitados.

A declaração mod. 3 tem a seguinte composição:

| Modelo | Finalidade |
|---|---|
| Modelo 3 | Dados relativos à situação pessoal e familiar |
| Anexo A | Rendimentos de trabalho dependente, pensões e deduções |
| Anexo B | Rendimentos da categoria B - Regime Simplificado / Acto Isolado |
| Anexo C | Rendimentos da categoria B - Regime Contabilidade Organizada |
| Anexo D | Imputação de Rendimentos - Categoria B |
| Anexo E | Rendimentos de capitais |
| Anexo F | Rendimentos prediais |
| Anexo G | Mais-valias e outros incrementos patrimoniais |
| Anexo G1 | Mais-valias não tributadas |
| Anexo H | Benefícios fiscais e deduções |
| Anexo I | Rendimentos de herança indivisa |
| Anexo J | Rendimentos obtidos no estrangeiro |
| Anexo L | Rendimentos obtidos por residente não habitual |

### 1.2. Prazos, locais, meios e formas de entrega das declarações de IRS

A declaração de IRS pode ser apresentada em suporte de papel ou por transmissão electrónica de dados, estabelecendo-se prazos distintos em função da sua composição e da modalidade de entrega. Nos termos do disposto no artigo 60.º, os prazos normais previstos para a entrega das declarações de IRS são os seguintes:

| | **Modelo 3/1**[14] | **Modelo 3/2**[15] |
|---|---|---|
| Em suporte de papel | Durante o mês de Março | Durante o mês de Abril |
| Por transmissão electrónica de dados | Durante o mês de Abril | Durante o mês de Maio |

Mantêm-se prazos especiais para apresentação, sem qualquer consequência fiscal desfavorável, de declarações de rendimentos por ocorrência de facto que determine a alteração dos rendimentos já declarados ou implique, relativamente a anos anteriores obrigação de os declarar nos 30 dias imediatamente posteriores à ocorrência do facto.

Se o último dia de cada um dos meses nominalmente previstos para a apresentação das declarações, cair em dia não útil, o termo do prazo para apresentação da declaração antecipa-se para o último dia útil desse mês, para as apresentações em suporte de papel. Afigura-se-nos, porém, que esta regra geral de contagem de prazos, extraída do artigo 279.º do Código Civil, não se aplica na apresentação das declarações por transmissão electrónica de dados (a exemplo do que já sucede com os prazos de pagamento), uma vez que este serviço pode estar disponibilizado 24 horas por dia, 7 dias por semana.

A declaração anual de rendimentos pode ser apresentada:

a) Pessoalmente, em qualquer Serviço de Finanças ou Posto de Atendimento aberto para o efeito;
b) Mediante envio pelo correio, mas neste caso endereçada ao Serviço de Finanças ou para a Direcção de Finanças da área do domicílio. Neste caso devem ser remetidas sob registo, a expedir até ao último dia do prazo de entrega;
c) Através da Internet, mediante transmissão electrónica de dados.

É obrigatória a apresentação da declaração mediante transmissão electrónica de dados para os titulares de rendimentos profissionais ou empresariais tributados com base na contabilidade organizada e, bem assim, para os restantes sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos empresariais ou profissionais de montante ilíquido superior a €10.000,00 que não resulte de acto isolado (cf. n.º 6.º da Portaria 1448/2008, de 16 de Dezembro).

Os sujeitos passivos que utilizem a transmissão electrónica de dados devem:

a) Efectuar o registo, caso ainda não disponham de senha de acesso, através da página das declarações electrónicas no endereço www.portaldasfinanças.gov.pt;
b) Possuir um ficheiro com as características e estrutura de informação, a disponibilizar no mesmo endereço;
c) Efectuar o envio de acordo com os procedimentos indicados na referida página electrónica;
d) A declaração considera-se apresentada na data em que é submetida, sob condição de correcção de eventuais erros no prazo de 30 dias. Se, findo este prazo, não forem corrigidos os erros detectados, a declaração é considerada sem efeito.

Juntamente com a declaração anual de rendimentos só é necessário juntar algum documento se tal for indicado nas instruções de preenchimento.

14 Quando tenham sido postos à disposição rendimentos da categoria A e H.
15 Quando tenham sido postos à disposição rendimentos enquadráveis nas restantes categorias.

### 1.3. A declaração anual de informação contabilística e fiscal a apresentar por titulares de rendimentos da categoria B

Nos termos do art.º 113.º, os sujeitos passivos de IRS devem entregar anualmente uma declaração de informação contabilística e fiscal relativa ao ano anterior, quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada, até ao dia 15 de Julho, independentemente de esse dia ser útil ou não.

### 1.4. A declaração mod. 10

As entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a realizar retenção na fonte devem, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 119.º do Código do IRS, entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos pagos ou colocados à disposição e respetivas retenções de imposto, de contribuições obrigatórias para regimes de protec*ção* social e subsistemas legais de saúde, bem como de quotizações sindicais:

- Até ao dia 10 do mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição, caso se trate de rendimentos do trabalho dependente, ainda que isentos ou não sujeitos a tributação, sem prejuízo de poder ser estabelecido por portaria do Ministro das Finanças a sua entrega anual nos casos em que tal se justifique;
- Até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, relativamente aos restantes rendimentos do ano anterior;

## 2. AS TAXAS DE IRS PARA 2014

### 2.1 Taxas gerais

Uma das alterações introduzidas pelo Orçamento do Estado para 2013 prende-se com a redução do número de escalões de IRS e os consequentes ajustamentos ocorridos ao nível das taxas de imposto. Assim, as taxas mantêm-se em 2014 no Continente e na Região Autónoma da Madeira são as seguintes:

| **Rendimento colectável (€)** | **Taxas (%)** | |
|---|---|---|
| | Normal (A) | Média (B) |
| Até 7.000 | 14,50 | 14,500 |
| De mais de 7.000 até 20.000 | 28,50 | 23,600 |
| De mais de 20.000 até 40.000 | 37 | 30,300 |
| De mais de 40.000 até 80.000 | 45 | 37,650 |
| Superior a 80.000 | 48 | - |

Decorre do artigo 4.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro (versão actualizada) que, às taxas nacionais do IRS a vigorar em cada ano são aplicáveis deduções, nomeadamente: (i) 30% para os rendimentos colectáveis correspondentes ao primeiro escalão, 25% para o 2.º escalão e 20% para os restantes escalões e (ii) 20%, nas restantes taxas de retenção e taxas de tributação autónoma. Também as taxas de retenção na fonte são diferentes das que vigoram para o Continente.

## 2.2. Sobretaxa de IRS

Decorre do n.º 1 do artigo 178.º da Lei do Orçamento do Estado para 2014 que, sobre a parte do rendimento colectável do IRS que resulte do englobamento nos termos do artigo 22.º, acrescido dos rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos n.os 3, 6, 11 e 12 do artigo 72.º do mesmo diploma, auferido por sujeitos passivos residentes em território português, que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida, incide a sobretaxa de 3,5 %.

À colecta da sobretaxa são deduzidos apenas:

a) 2,5 % do valor da retribuição mínima mensal garantida por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo do IRS;
b) As importâncias retidas nos termos dos n.os 5 a 9, que, quando superiores à sobretaxa devida, conferem direito ao reembolso da diferença.

Assim, as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente e de pensões são obrigadas a reter uma importância correspondente a 3,5% da parte do valor do rendimento que, depois de deduzidas as retenções na fonte de IRS e as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde, exceda o valor da retribuição mínima mensal garantida.

## 2.3. Taxa adicional de solidariedade

Nos termos do disposto no artigo 68.º-A do CIRS, sobre o rendimento colectável superior a €80.000 incidem as taxas adicionais de solidariedade constantes da tabela seguinte:

| Rendimento colectável (€) | Taxa (%) |
|---|---|
| De mais de 80.000 até 250.000 | 2,5 |
| Superior a 250.000 | 5 |

O quantitativo da parte do rendimento colectável que exceda € 80.000, quando superior a € 250.000, é dividido em duas partes: uma, igual a € 170.000, à qual se aplica a taxa de 2,5 %; outra, igual ao rendimento colectável que exceda € 250.000, à qual se aplica a taxa de 5 %.

Tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, a taxa referida aplica-se à diferença positiva entre a divisão por dois do rendimento colectável e o limite estabelecido no mesmo número, multiplicada por dois.

Esta norma já tinha aplicação em 2012, mas o valor do rendimento colectável abrangido era bastante inferior (€ 153.300) e só existia uma taxa. De acordo com a norma que a criou, esta taxa adicional apenas será aplicável aos rendimentos auferidos em 2012 e 2013, cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação a estes anos fiscais.

## 3. TAXAS ESPECIAIS

O art.º 72.º do Código do IRS consagra taxas especiais de tributação. No plano subjectivo, são taxas aplicáveis a rendimentos obtidos em território português por não residentes e por residentes. No plano objectivo, as taxas especiais aplicáveis a rendimentos auferidos por residentes são as seguintes:

a) Gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho dependente, quando não atribuídas pela entidade patronal ou por outra que com ela esteja em relação de grupo, domínio ou simples participação – 10%;
b) Mais-valias de quotas, acções e outros valores mobiliários (futuros, opções, warrants autónomos, certificados, etc.) – 28%;
c) Rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos por residentes não habituais abrangidos pelo respectivo regime – 20%;
d) Rendimentos prediais à taxa de autónoma de 28%;
e) Acréscimos patrimoniais não justificados de valor superior a 100.000,00 € – 60%;
f) Rendimentos de capitais obtidos fora do território português e que se neste fossem obtidos seriam sujeitos a taxa liberatória, quando não sujeitos a tributação por retenção na fonte – 35%.

Ao mesmo nível se coloca a taxa de tributação autónoma, de 20%, prevista no art.º 21.º do EBF para os rendimentos de PPR e de PPR/E na vertente PPR.

## 4. TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

### 4.1. Despesas não documentadas

As despesas não documentadas realizadas por sujeitos passivos de IRS no âmbito de actividades empresariais ou profissionais, além de não serem consideradas como custo da actividade, são objecto de tributação autónoma à taxa de 50%, conforme o disposto no n.º 1 do art.º 73.º. O imposto assim liquidado é adicionado ao impos-

to liquidado nos termos gerais, após todas as deduções a que haja lugar, pelo que esta tributação também é efectuada em presença da declaração anual de rendimentos.

### 4.2. Despesas pagas a residentes em regimes fiscais privilegiados

As despesas correspondentes a 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, tal como definido para efeitos de IRC, são tributadas autonomamente à taxa de 35%, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. O imposto assim liquidado é adicionado ao imposto liquidado nos termos gerais, após todas as deduções a que haja lugar, pelo que esta tributação também é efectuada em presença da declaração anual de rendimentos.

### 4.3. Despesas de representação e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos

As despesas de representação efectuadas e os encargos dedutíveis relativos a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos, por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades empresariais ou profissionais, são tributadas autonomamente à taxa de 10%.

a) Encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja inferior a €20.000, motos e motociclos – taxa de 10%;.
b) Encargos dedutíveis relativos a automóveis ligeiros de passageiros ou mistos, cujo custo de aquisição seja igual ou superior a €20.000 – taxa de 20%.

O imposto assim liquidado é adicionado ao imposto liquidado nos termos gerais, após todas as deduções a que haja lugar, pelo que esta tributação também é efectuada em presença da declaração anual de rendimentos.

Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados 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.

### 4.4. Encargos com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria em serviço da entidade patronal

São tributados autonomamente à taxa de 5% os encargos com ajudas de custo e compensação pela deslocação de viatura própria em serviço da entidade patronal, quando, cumulativamente, se verifiquem os seguintes requisitos em duas situações distintas:

**1.ª situação:**
a) Não sejam facturados aos clientes;
b) Não sejam considerados rendimento sujeito a IRS na esfera do beneficiário.

**2.ª situação[16]:**
a) Não sejam facturados aos clientes;
b) Não exista documento comprovativo das deslocações;
c) Não sejam considerados rendimentos sujeitos a IRS na esfera do beneficiário;
d) O sujeito passivo apresente prejuízos fiscais no ano a que os mesmos respeitem.

### 4.5. Extensão subjectiva das tributações autónomas

Os sujeitos passivos incluídos no regime simplificado de tributação aplicável na categoria B não estão dispensados das tributações autónomas relativas a despesas não documentadas ou sobre pagamentos a pessoas singulares ou colectivas residentes em países ou territórios com fiscalidade privilegiada. O único sentido útil que pode compreender-se nesta previsão legal, face ao disposto no n.º 8 do art.º 73.º, é o de que os sujeitos passivos incluídos no regime simplificado, se, mesmo assim, possuírem contabilidade organizada, deverão submeter-se àquelas tributações.

Os sujeitos passivos incluídos no regime normal de tributação aplicável na categoria B, que devem portanto possuir, ou são obrigados a possuir, contabilidade organizada, estão sujeitos a todas as tributações autónomas descritas.

## 5. O QUOCIENTE CONJUGAL

Tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, bem como de duas pessoas que vivam em união de facto há mais de dois anos ou de duas pessoas que vivam em economia comum e que optem pela tributação como casados, o que defendemos como possível, as taxas gerais aplicáveis são as correspondentes ao rendimento colectável dividido por 2. As taxas aplicam-se ao quociente do rendimento colectável e o resultado obtido é multiplicado por 2, assim se determinando o imposto devido.

## 6. AS DEDUÇÕES À COLECTA

### 6.1. Nota introdutória

De harmonia com o disposto no n.º 1 do art.º 78.º, à colecta do IRS serão efectuadas, com especificidades que adiante se relevarão, as seguintes deduções relativas:

16 Caso em que também não são consideradas custo. Ver supra, Cap. II, n.º 2.3.2, a) ii.

a) Aos sujeitos passivos, seus dependentes e ascendentes;
b) Às despesas de saúde;
c) Às despesas de educação e formação;
d) Às importâncias respeitantes às pensões de alimentos;
e) Aos encargos com lares;
f) Aos encargos com imóveis e equipamentos novos de energias renováveis;
g) Aos encargos com prémios de seguros de vida nos casos do art.º 87.º;
h) Às pessoas com deficiência;
i) À dupla tributação internacional;
j) Aos benefícios fiscais.

São ainda deduzidos à colecta os pagamentos por conta do imposto e as importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza, respeitantes ao mesmo período de tributação.

As condições do exercício do direito de deduzir qualquer montante à colecta estão previstas no Código e incluem, nomeadamente, a identificação fiscal dos beneficiários a que se reportem.

Com o Orçamento de Estado 2012 as deduções à colecta sofreram limitações muito significativas. Não só em áreas como a nível da dedução das rendas mas também a nível da saúde onde se reduziu de 30% para 10% as despesas de saúde dedutíveis.

| Escalão de rendimento colectável (€) | Limite (€) |
|---|---|
| Até 7 000 | Sem limite |
| De mais de 7 000 até 20 000 | 1 250 |
| De mais de 20 000 até 40 000 | 1 000 |
| De mais de 40 000 até 80 000 | 500 |
| Superior a 80 000 | 0 |

Por razões de sistematização, classificamos em pessoalizantes, subjectivizantes e meramente económicas, as deduções à colecta do IRS, previstas nos arts. 79.º e seguintes do respectivo Código. Note-se que o disposto no art.º 88.º é concretizado nos benefícios fiscais consagrados no respectivo Estatuto ou em diplomas avulsos, nos exactos termos que neles forem previstos.

## 6.2. As deduções pessoalizantes: pelos sujeitos passivos, pelos dependentes e pelos ascendentes

À colecta do IRS são deduzidas, nos termos do art.º 79.º, determinadas importâncias pelos sujeitos passivos e pelos membros do seu agregado familiar, indexadas a percentagens do indexante de apoios sociais (IAS)[17]. Os valores constantes do quadro que se segue são já o resultado dessas percentagens:

18 Disposições transitórias: Até que o valor do IAS, instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, matem-se aplicável este último valor para efeitos das indexações previstas nos artigos 12.º, 17.º-A, 25.º, 79.º, 83.º, 84.º e 87.º do código de IRS.

| | 2014 | |
|---|---|---|
| | **Casado** | **Não Casado** |
| Por sujeito passivo | 427,50 | 213,75 |
| Por sujeito passivo em famílias monoparentais | - | 332,50 |
| Dependentes | 213,75 (427,50 se o dependente tiver menos de 3 anos a 31/12) | 213,75 (427,50 se o dependente tiver menos de 3 anos a 31/12) |
| Ascendente em comunhão de habitação com o contribuinte e não aufira rendimento superior à pensão mínima | 261,25 (403,75 se for apenas um ascendente) (Agregados familiares com três ou mais dependentes a seu cargo / Por dependente – 237,50) | 261,25 (403,75 se for apenas um ascendente) (Agregados familiares com três ou mais dependentes a seu cargo / Por dependente – 237,50) |

Com referência a pessoas portadoras de deficiência, a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, estabeleceu, no art.º 87.º, um novo quadro de deduções pessoais à colecta substitutivas das anteriormente consagradas, igualmente indexadas à retribuição mínima mensal garantida, com expressão na seguinte tabela: [19] [20]

| | 2014 | |
|---|---|---|
| | **Casado** | **Não Casado** |
| Por sujeito | 3 800,00 | 1 900,00 |

## 6.3. As deduções subjectivizantes

### 6.3.1. Por despesas de saúde

Nos termos do n.º 1 do art.º 82.º, são dedutíveis à colecta do IRS 10% das importâncias seguintes, com o limite de duas vezes o valor do IAS (€838,44):

a) Aquisição de bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde do sujeito passivo e do seu agregado familiar, que sejam isentas de IVA, ainda que haja renúncia à isenção, ou sujeitas à taxa reduzida de 6%;
b) Aquisição de bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde dos ascendentes e colaterais até ao 3.º grau do sujeito passivo, que sejam isentas de IVA, ainda que haja renúncia à isenção, ou sujeitas à taxa reduzida de 6%, desde que não possuam rendimentos superiores ao salário mínimo nacional mais elevado e com aquele vivam em economia comum;
c) Os juros de dívidas contraídas para o pagamento das despesas mencionadas nas alíneas anteriores;
d) Aquisição de outros bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde do sujeito passivo, do seu agregado familiar, dos seus ascendentes e colaterais até ao 3.º grau, desde que devidamente justificados através de receita médica, com o limite de €65 ou de 2,5% das importâncias referidas nas alíneas anteriores se superior.

Nos agregados com três ou mais dependentes a seu cargo, o limite referido de 10% das despesas com o limite de €838,44 é elevado no montante correspondente a 30% do valor do IAS (€125,76), por cada dependente, caso existam relativamente a todos eles despesas de saúde.

As despesas de saúde parcialmente comparticipadas por qualquer entidade pública ou privada são dedutíveis, na parte efectivamente suportada pelo beneficiário, no ano em que for efectuado o reembolso da parte comparticipada.

### 6.3.2. Por despesas de educação, reabilitação e formação

Nos termos do art.º 83.º, são dedutíveis à colecta do IRS 30% das despesas de educação e formação profissional do sujeito passivo e dos seus dependentes e dos afilhados civis, com o limite de 160% do valor do IAS[18], independentemente do estado civil do sujeito passivo.

Nos agregados com três ou mais dependentes a cargo, o limite antes referido é elevado em 30% do valor do IAS por cada dependente, caso existam, relativamente a todos eles, despesas de educação ou formação.

Tratando-se de sujeitos passivos ou dependentes portadores de deficiência, a dedução à colecta por despesas de educação e de reabilitação é de 30%, sem qualquer limite, nos termos do n.º 2 do art.º 87.º.

Para este efeito, as despesas de educação e formação suportadas só são dedutíveis desde que prestadas, respetivamente, por estabelecimentos de ensino integrados no sistema nacional de educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, ou por entidades reconhecidas pelos ministérios que tutelam a área da formação profissional e, relativamente às últimas, apenas na parte em que não tenham sido consideradas como encargo da categoria B.

### 6.3.3. Por pensões de alimentos

Nos termos do art.º 83.º-A, são dedutíveis à colecta do IRS 20% das importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes a encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar para efeitos fiscais ou relativamente ao qual estejam previstas outras deduções à colecta ao abrigo do art.º 78.º com o limite mensal um IAS[19], por beneficiário (€419,22).

A dedução de encargos com pensões de alimentos atribuídas a favor de filhos, adoptados e enteados, maiores, bem como aqueles que até à maioridade es-

18 Disposições transitórias: Até que o valor do IAS, instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, matem-se aplicável este último valor para efeitos das indexações previstas nos artigos 12.º, 17.º-A, 25.º, 79.º, 83.º, 84.º e 87.º do código de IRS

19 Disposições transitórias: Até que o valor do IAS, instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, matem-se aplicável este último valor para efeitos das indexações previstas nos artigos 12.º, 17.º-A, 25.º, 79.º, 83.º, 84.º e 87.º do código de IRS

tiveram sujeitos à tutela desde que não tendo os filhos, adoptados e enteados mais de 25 anos nem aufiram anualmente rendimentos superiores ao valor da retribuição mínima mensal garantida, e tenham frequentado no não a que respeita o imposto o 11.º ouo 12.º anos de escolaridade, estabelecimento de ensino médio ou superior.

### 6.3.4. Por encargos com lares

Nos termos do art.º 84.º, são dedutíveis à colecta do IRS 25% dos encargos com lares e outras instituições de apoio à terceira idade relativos aos sujeitos passivos, bem como dos encargos com lares e residências autónomas para pessoas com deficiência, seus ascendentes e colaterais até ao 3.º grau que não possuam rendimentos superiores à retribuição mínima mensal garantida, com o limite de 85% do valor do IAS[20], (€403,75).

### 6.3.5. Por encargos com imóveis para habitação própria e permanente

Nos termos do art.º 85.º, são dedutíveis à colecta do IRS 15% dos encargos a seguir mencionados relacionados com imóveis situados em território português ou noutro Estado-membro da União Europeia desde que exista intercâmbio de informações:

a) Juros de dívidas, por contratos celebrados até 31 de Dezembro de 2011, contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento devidamente comprovado para habitação permanente do arrendatário, até ao limite de €296;
b) Prestações devidas em resultado de contratos celebrados até 31 de Dezembro de 2011 com cooperativas de habitação ou no âmbito do regime de compras em grupo, para a aquisição de imóveis destinados à habitação própria e permanente ou arrendamento para habitação permanente do arrendatário, devidamente comprovado, na parte que respeitem a juros e amortizações das correspondentes dívidas, com excepção das amortizações efectuadas por mobilização dos saldos das contas poupança-habitação com o limite de €296;
c) Importâncias pagas a título de rendas por contrato de locação financeira celebrado até 31 de Dezembro de 2011 relativo a imóveis para habitação própria e permanente efectuadas ao abrigo deste regime, na parte que não constituam amortização de capital, até ao limite de €296;
d) Importâncias, líquidas de subsídios ou comparticipações oficiais, suportadas a título de renda pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua fração autónoma para fins de habitação permanente, quando referentes a contratos de arrendamento celebrados a coberto do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de outubro, ou do Novo Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro, até ao limite de € 502.

20 Disposições transitórias: Até que o valor do IAS, instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, matem-se aplicável este último valor para efeitos das indexações previstas nos artigos 12.º, 17.º-A, 25.º, 79.º, 83.º, 84.º e 87.º do código de IRS

Estas deduções não são cumulativas e as deduções não se aplicam quando os encargos sejam devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis.

Os limites previstos nas alíneas a) e b) anteriores são elevados tendo em conta os escalões de rendimento considerados no artigo 68.º para efeitos de aplicação das taxas gerais de imposto, nos seguintes termos:

(i) Em 50% para os sujeitos passivos com rendimento colectável até ao limite de 1.º escalão;

(ii) Em 20% para os sujeitos passivos com rendimento colectável até ao limite do 2.º escalão.

Estabelece-se, no entanto, uma cláusula de salvaguarda (no n.º 4 do artigo 78.º,) em cujos termos em caso algum as deduções podem deixar aos sujeitos passivos rendimento líquido de imposto menor do que aquele que lhe ficaria se o seu rendimento colectável correspondesse ao limite do escalão imediatamente inferior.

### 6.3.6. Por benefícios fiscais[21]

**a) Contribuições para fundos de pensões**

Nos termos do disposto no n.º 3 do art.º 16.º do EBF, às contribuições a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis. aplica-se o disposto no n.º 2 do art.º 21.º do mesmo diploma [contribuições para PPR, PPR/E na vertente PPR - ver infra al. b)]. O benefício consiste numa dedução à colecta de 20% dos valores das contribuições, tendo como limite máximo:

1. €400 por sujeito passivo com idade inferior a 35 anos;
2. €350 por sujeito passivo com idade compreendida entre os 35 e os 50 anos;
3. €300 por sujeito passivo com idade superior a 50 anos.

Esta dedução é cumulativa com a consagrada para a subscrição de planos poupança reforma, mas não pode exceder os limites quantitativos máximos.

**b) Por aplicações em contas individuais geridas em regime público de capitalização**

Nos termos do n.º 1 do art.º 17 do EBF, são dedutíveis à colecta do IRS, nos termos e condições previstos no art.º 78.º do respectivo Código, 20% dos valores aplicados, por sujeito passivo não casado, ou por cada um dos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, em contas individuais geridas em regime de capitalização, com o limite máximo de €350 por cada sujeito passivo. Esta

21 Por razões de ordem expositiva mantemos os valores referidos em cada norma como as deduções legalmente previstas. Chamamos, no entanto, a atenção para a limitação global a que as deduções por benefícios fiscais estão sujeitas – cfr., supra, n.º 7.1.

dedução é autónoma, e cumulativa, tanto da prevista para contribuições para fundos de pensões, como para aplicações em planos poupança-reforma.

Resulta ainda do disposto no n.º 2 do art.º 17.º do EBF que às importâncias pagas sob a forma de renda vitalícia ou resgate do capital acumulado, no âmbito do regime público de capitalização, é aplicável o regime previsto nos n.ºs 2 a 5 do artigo 21.º do CIRS.

**c) Por aplicações em planos poupança reforma**

Nos termos do n.º 2 do art.º 21.º do EBF, são dedutíveis à colecta do IRS, nos termos e condições previstos no art.º 78.º do respectivo Código, 20% dos valores aplicados no respectivo ano por sujeito passivo não casado, ou por cada um dos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, em planos de poupança reforma, tendo como limite máximo:

1. €400 por sujeito passivo com idade inferior a 35 anos;
2. €350 por sujeito passivo com idade compreendida entre os 35 e os 50 anos;
3. €300 por sujeito passivo com idade superior a 50 anos.

Esta dedução é cumulativa com a consagrada para as contribuições para fundos de pensões, mas não pode exceder os limites quantitativos máximos.

**e) As deduções por donativos**

Nos termos do art.º 63.º EBF são dedutíveis à colecta do IRS do ano a que dizem respeito os donativos atribuídos em dinheiro pelas pessoas singulares residentes em território nacional, com as seguintes especificidades:

a) Em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, nos casos em que não estejam sujeitos a qualquer limitação. É o caso dos donativos ao Estado e outras entidades públicas ou quase públicas (entidades previstas no n.º 1 do art.º 62.º do EBF);
b) Em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, nos restantes casos (mecenato social, cultural, ambiental, científico ou tecnológico, desportivo e educacional e donativos a organismos associativos);
c) Em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas, pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por elas instituídas, sendo o seu valor considerado em 130% do respectivo quantitativo;
d) As deduções só são efectuadas no caso de não terem sido contabilizadas como custos
f) Seguros de Saúde.

Agora, ao abrigo do disposto no art.º 74.º do EBF, são autonomamente dedutíveis à colecta do IRS 10% dos prémios de seguros, bem como as contribuições pagas a associações mutualistas e instituições sem fins lucrativos que tenham por objecto a prestação de cuidados de saúde, que cubram exclusivamente riscos de saúde relativos ao sujeito passivo ou aos seus dependentes, pagos por aquele ou por terceiros, desde que neste caso tenham sido comprovadamente tributados como ren-

dimentos do sujeito passivo, com o limite de €50, tratando-se de sujeitos passivos não casados ou separados judicialmente de pessoas e bens, ou de €100, tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens. Os limites indicados serão elevados, por cada dependente a cargo, em €25.

## 6.4. Deduções meramente económicas

### 6.4.1. A dedução por dupla tributação internacional

**a) Por via da existência e vigência de convenção de d.t.i.**

Existindo convenção celebrada por Portugal para evitar a dupla tributação internacional dos rendimentos, e sempre que aquela seja evitada pelo método do crédito de imposto, os rendimentos serão declarados no anexo J, ilíquidos do imposto pago no País de origem e será invocado o crédito de imposto a que, por força das normas convencionais, houver direito. Em regra, a determinação desse imposto é efectuada segundo o método da imputação normal ou ordinária (ver n.º 2 do art.º 81.º).

**b) Por via de medida unilateral instituída pelo legislador nacional**

Não existindo convenção para evitar a dupla tributação internacional, o n.º 1 do art.º 81.º consagra o direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível até à concorrência da parte da colecta do IRS proporcional aos rendimentos líquidos obtidos fora do território português, considerados nos termos do n.º 6 do art.º 21.º, o qual corresponderá à menor das seguintes importâncias: ou o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro ou a fracção da colecta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.

Esta medida corresponde à adopção do método do crédito de imposto na modalidade de imputação normal ou ordinária e parece não abranger os rendimentos que, no país de origem, não paguem imposto sobre o rendimento por aí se encontrarem isentos.

## 6.5. As deduções financeiras: por imposto retido na fonte e por pagamentos por conta

As importâncias efectivamente retidas ou pagas nos termos dos art.ºs 98.º a 102.º.º (retenções e pagamentos por conta) e, bem assim, as retenções efectuadas ao abrigo do art.º 11.º da Directiva n.º 2003/48/CE, de 3 de Junho (Directiva da Poupança) são deduzidas ao valor do imposto do ano em que ocorreu a retenção ou o pagamento por conta, sem prejuízo da aplicação das regras do reporte de rendimentos (art.º 78.º, n.º 2).

Estas são as únicas deduções que dão origem à restituição oficiosa (reembolso) do imposto a mais pago.

### 6.6. As deduções no âmbito do mecenato científico

Actualmente, o Mecenato científico está regulado no EBF no art.º 62.º.

## 7. A RESTITUIÇÃO OFICIOSA DO IRS

Face às disposições pertinentes do Código do IRS, nomeadamente o seu art.º 96.º, n.º 1, a restituição oficiosa do IRS, que se entende seja a restituição do imposto a mais pago do que o que tiver sido liquidado na declaração de rendimentos apresentada em prazo legal, deve ser feita nos prazos aí indicados.

O incumprimento, pela Administração Fiscal, dos prazos referidos, confere aos titulares do direito à restituição o direito a uma remuneração compensatória, que não tem a natureza de rendimento de capitais, contada dia a dia desde o termo do prazo previsto para o reembolso até à data em que for emitida a correspondente nota de crédito. Para além da remuneração compensatória, pode ainda haver direito a uma remuneração por excesso de imposto antecipadamente pago. Tal sucederá sempre que o imposto pago antecipadamente por retenção na fonte ou por pagamentos por conta seja superior ao imposto máximo que seria devido pelos rendimentos englobados e haja lugar a reembolso. Essa remuneração é devida desde o mês em que, a partir de um cálculo ideal, tenha sido paga antecipadamente a totalidade do imposto devido até ao mês anterior àquele em que a liquidação for efectuada. Esta remuneração não é cumulável com a remuneração compensatória antes referida e é fixada anualmente nos Despachos de Aprovação das Tabelas Anuais de Retenção na fonte sobre rendimentos de trabalho dependente e pensões.

## 8. O PAGAMENTO DO IMPOSTO

### 8.1. As retenções na fonte

Os rendimentos sujeitos a IRS são, em muitas situações, submetidos a uma retenção na fonte no momento em que ocorre o facto constitutivo da respectiva exigibilidade (pagamento, colocação à disposição, vencimento, apuramento do quantitativo). Remete-se para o 6.º Capítulo – O IRS e a Empresa uma mais pormenorizada descrição do regime da retenção na fonte.

Aqui, apenas relevamos o seguinte aspecto: as retenções podem ter a natureza cobrança antecipada ou de "pagamento por conta" e, nessa conformidade, serão invocadas pelos titulares dos rendimentos na sua declaração anual e serão deduzidas à colecta relativa ao ano em que foram efectuadas, liquidada nos termos gerais, podendo conferir direito à restituição (o que efectivamente sucede sempre que o imposto liquidado seja inferior ao que tiver sido cobrado antecipadamente); mas podem também revestir natureza de pagamento definitivo do imposto devido

(taxas liberatórias). Neste caso, elas liberam da obrigação de imposto relativamente aos rendimentos sobre que incidiram e o respectivo titular, em regra, só por opção pelo englobamento está obrigado a declarar tais rendimentos. Se fizer a opção, então o imposto retido passa a ter a natureza de imposto por conta e será deduzido à colecta liquidada nos termos gerais.

### 8.2. Os pagamentos por conta

Os titulares de rendimentos da categoria B podem ter de efectuar três pagamentos por conta do imposto devido a final, no próprio ano a que os rendimentos respeitam nos termos do disposto no art.º 102.º. Esses pagamentos são efectuados pelos próprios sujeitos passivos, mediante documento de cobrança que para o efeito lhes é enviado pela administração fiscal, até ao dia 20 de cada um dos meses de Julho, Setembro e Dezembro.

Os pagamentos por conta efectuados devem ser declarados pelos contribuintes nas suas declarações de rendimentos e são deduzidos à colecta do imposto liquidado nos termos gerais do ano em que foram efectuados.

### 8.3. O pagamento normal do imposto liquidado anualmente

De conformidade com o disposto no art.º 97.º, o IRS que se mostre devido em resultado da liquidação anual efectuada em prazo normal deve ser pago:

a) Até 31 de Agosto quando a liquidação seja efectuada até 31 de Julho;
b) Até 31 de Dezembro quando a liquidação seja efectuada até 30 de Novembro.

### 8.4. O pagamento em prestações

Podem, caso venha a ser instaurado processo executivo, os contribuintes requerer o pagamento em prestações. Conjuntamente com o pedido deve ser oferecida garantia idónea, nomeadamente aval bancário, seguro-caução ou caução e hipoteca, constituídas para cobrir todo o período de tempo que vier a ser concedido para o pagamento, acrescido de três meses. Todos os pagamentos serão efectuados no serviço de finanças da área do domicílio fiscal do requerente.

## 5.º Capítulo

# TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES

### 1. INTRODUÇÃO

Ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que, não residindo em território português, aqui obtenham rendimentos. Estão sujeitos a tributação mediante retenção na fonte por taxas liberatórias, sem prejuízo do que se disponha em Convenção de Dupla Tributação, os rendimentos, estipulados nos primeiros artigos do CIRS, e abaixo discriminados:

- Os rendimentos de trabalho dependente;
- Os rendimentos profissionais, considerando-se como tais os obtidos no exercício de qualquer actividade constante da lista a que se refere o artigo 151.º do CIRS, bem assim os rendimentos da propriedade intelectual ou industrial e do know-how obtidos por titulares originários;
- As prestações de serviços que sejam consideradas rendimentos empresariais, realizados ou utilizados em território português, com excepção das relativas à actividade financeira, transportes e comunicações;
- As comissões recebidas pela intermediação na celebração de quaisquer contratos;
- Os rendimentos de capitais;
- Os incrementos patrimoniais consistentes em:
  - Indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo judicialmente homologado, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes;
  - As importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título;
- As pensões, complementos de pensões e rendas temporárias ou vitalícias.

Serão tributados, por intermédio, ou não, do seu representante fiscal, e após a apresentação de declaração de rendimentos, dentro dos prazos legais, os seguintes rendimentos:

- Os rendimentos profissionais e empresariais imputáveis a instalação fixa ou estabelecimento estável aqui situado;
- Os rendimentos prediais;
- Os incrementos patrimoniais não sujeitos a tributação por retenção liberatória, nomeadamente, as mais-valias.

A caracterização dos rendimentos obtidos e tributados em território português encontra-se preconizada no artigo 18.º do CIRS, nomeadamente, quanto aos seus elementos de ligação, a nacionalidade e a residência, a origem ou fonte de rendimentos, sendo que em diversas situações essa ligação seja de aplicação cumulativa. A lei, em regra, enuncia, especificamente, para cada tipo de rendimento qual o critério que os permite qualificar como tendo a sua origem ou fonte no nosso território.

## 2. ASPECTOS PARTICULARES

Os rendimentos de não residentes encontram-se, regra geral, sujeitos a taxas liberatórias, previstas no artigo 71.º do CIRS, no entanto, existem algumas particularidades que é importante reter sobre esta matéria, como segue:

- Os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias são tributados pelo seu valor bruto, com excepção das pensões, às quais se aplicará a dedução prevista no art.º 53.º do CIRS;
- O rendimento de actividades empresariais e profissionais, imputáveis a estabelecimento estável ou instalação fixa situados em território português, ou a actos isolados nele praticados, corresponderá ao rendimento líquido objectivo e será determinado nos termos gerais;
- Aos rendimentos prediais serão deduzidas as despesas de manutenção e conservação suportadas, a contribuição autárquica devida pelos prédios arrendados e os encargos inerentes a prédio em regime de propriedade horizontal, conforme estipulado para os residentes;
- O rendimento imputável a incrementos patrimoniais é determinado de acordo com as regras gerais;
- Não são consideradas as deduções à colecta previstas no artigo 78.º e seguintes, com excepção, das relativas a retenções na fonte que tenham recaído sobre os rendimentos ou a pagamentos por conta efectuados por estabelecimento estável de não residente localizado em território português;
- Não são considerados quaisquer dos benefícios fiscais que só possam ser, nos termos expressos da lei, atribuídos a residentes (artigo 88.º do CIRS);
- Não é considerado o abatimento ao rendimento líquido total previsto no artigo 56.º do CIRS;
- São considerados os benefícios fiscais aplicáveis aos rendimentos, com excepção das pensões (artigo 53.º do CIRS), e que não estejam expressamente excluídos (n.º 5 do artigo 71.º do CIRS).

# 3. TAXAS

## 3.1. Taxas liberatórias

Conforme atrás referido, aos rendimentos de não residentes, em regra, aplicam-se as taxas liberatórias previstas no artigo 71.º do CIRS, excepto se existir convenção de dupla tributação, celebrada com o país de residência do credor do rendimento, e em caso de estarem cumpridos todos os condicionalismos. Saliente-se, no entanto, e de acordo com o princípio da aplicação da lei mais favorável, não se aplica, se a taxa prevista na lei interna for mais baixa do que o limiar máximo de tributação previsto na Convenção.

## 3.2. Reembolso de retenção sofrida

Os titulares, residentes noutro Estado-membro da União Europeia, ou no espaço económico europeu (neste caso se existir obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal), de rendimentos sujeitos a retenção na fonte podem solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68.º, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes. Esta estipulação prevista nos n.ºs 8 a 11 do artigo 71.º do CIRS contempla os seguintes rendimentos (discriminados nas alíneas a) a d), f), m) e o) do n.º 1 artigo 18.º do CIRS):

- Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e outras entidades, devidas por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- Os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidade com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, ou do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os derivados de assistência técnica, devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- Os rendimentos que não se encontrem previstos na alínea anterior decorrentes de actividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de interme-

diação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com excepção das relativas a transportes, telecomunicações e actividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- Os rendimentos de actos isolados nele praticados;
- Os rendimentos derivados do exercício, em território português, da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.

De acordo com o n.º 9 do artigo 71.º do CIRS, são dedutíveis até à concorrência dos rendimentos, os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção que estejam directa e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português ou, no caso dos rendimentos do trabalho dependente, as importâncias previstas no artigo 25.º do CIRS.

A devolução do imposto retido e pago deve ser requerida, no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário, devendo a restituição ser efectuada até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos, acrescendo, em caso de incumprimento deste prazo, juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado (n.º 10 do artigo 71.º do CIRS).

A apresentação do requerimento implica a comunicação espontânea ao Estado de residência do contribuinte do teor do pedido de devolução formulado e do respectivo montante.

### 3.3. Taxas especiais

De harmonia com o artigo 72.º do CIRS, os rendimentos obtidos por não residentes não sujeitos a retenção na fonte são, no acto da apresentação das declarações de rendimentos, tributados pelas seguintes taxas:
- Rendimentos prediais – 28%;
- Rendimentos imputáveis a estabelecimento estável situado em território português – 25%;
- Mais-valias não isentas, com excepção das relativas a partes sociais e outros valores mobiliários – 28%;
- Mais-valias não isentas relativas a partes sociais e outros valores mobiliários – 28%;
- Incrementos patrimoniais que não sejam mais-valias – 28%;
- Gratificações auferidas, não atribuídas pela entidade patronal (ou de grupo) – 10%.

O agora n.º 9 deste mesmo artigo estabelece que os residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nos n.ºs 1 e 2, pela tributação desses rendimen-

tos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do CIRS, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.

A lei dispõe que, para efeitos da determinação da taxa aplicável em caso de exercício da opção por esta modalidade de tributação, são tidos em conta todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

Quanto às mais-valias obtidas em território português por não residentes, há a salientar que no seu cálculo se aplicam todas as regras pronunciadas nos artigos 42.º e seguintes do CIRS, correspondendo ao tipo de bens ou direitos que estiverem em análise. Contudo não se aplica a redução a 50% do saldo anual apurado, conforme o disposto no n.º 2 do mesmo artigo 42.º do CIRS que salvaguarda este benefício a operações praticadas por residentes.

Relativamente a esta matéria destacamos também o preconizado no artigo 27.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais em que se aplica, a não residentes, a isenção designada para as mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, outros valores mobiliários, warrants autónomos e instrumentos financeiros derivados, nos trâmites aí consagrados.

Refira-se ainda que a isenção não é aplicável, designadamente quando os que obtiverem as mais-valias forem residentes em país, região ou território de fiscalidade privilegiada ou quando as mais-valias resultarem de partes de capital de sociedades residentes em território português, cujo activo seja constituído, principalmente (mais de 50%), por bens imobiliários aí situados.

Relativamente a esta situação referenciamos em baixo a lista dos países, territórios ou regiões de fiscalidade privilegiada:

**Portaria n.º 154/2004, de 13 de Fevereiro**

### 3.4. Exclusões de tributação

Os rendimentos obtidos em território português por não residentes desportistas e artistas, sempre que a sua prestação de serviço neste território seja realizada mediante a interposição de uma sociedade sujeita a IRC nos termos do disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, são excluídos da tributação.

## 4. REPRESENTANTE FISCAL

Os sujeitos passivos não residentes devem, para efeitos tributários, designar um representante fiscal com residência em território nacional, que assumirá o cumprimento das obrigações fiscais que recaem sobre o sujeito passivo.

Deixou, no entanto, a partir de 2012, de ser obrigatória a designação de representação fiscal para os não residentes em território português e residentes noutros Estados-membros da União Europeia, ou do Espaço Económico Europeu, desde

que, neste último caso, este Estado esteja vinculado a cooperação administrativa, no domínio da fiscalidade, equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

A nomeação é efectuada na declaração de início, ou de alterações, de actividade, ou na declaração de inscrição no Número de Identificação Fiscal de Pessoa Singular, devendo nessa constar expressamente a aceitação pelo representante.

De salientar ainda o disposto no artigo 27.º da Lei Geral Tributária, em que define que os actos em matéria tributária, que não sejam de natureza puramente pessoal, podem ser praticados pelo gestor de negócios. Para este efeito, considera-se gestor de bens ou direitos qualquer pessoa singular ou colectiva que assume, ou seja incumbida, por qualquer meio, da direcção de negócios da entidade não residente em território português, agindo no interesse e por conta dessa entidade. No entanto, enquanto a gestão de negócios não for ratificada, o gestor de negócios assume os direitos e deveres do sujeito passivo da relação tributária. Desta forma, o gestor de bens, ou direitos, de não residentes, sem estabelecimento estável em território português, é solidariamente responsável em relação a este, e entre si, por todas as contribuições e impostos do não residente, relativos ao exercício do seu cargo.

## 5. DIRECTIVA DA POUPANÇA

Com a entrada em vigor, em 1 de Julho de 2005, da Directiva 2003/48/CE (conhecida pela Directiva da Poupança), ficou estabelecido que as autoridades fiscais dos países da União Europeia (UE) e territórios dependentes passem a trocar, entre si, informações sobre os rendimentos da poupança sob a forma de juros auferidos por residentes na UE (independentemente do país em que esses rendimentos são pagos). Esta matéria, transposta para o normativo nacional pelo Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de Março, encontra-se vertida para o CIRS no n.º 2 do artigo 78.º.

## 6. REGIME OPCIONAL PARA OS RESIDENTES NOUTRO ESTADO-MEMBRO DA UNIÃO EUROPEIA OU DO ESPAÇO ECONÓMICO EUROPEU (EEE)

O artigo 17.º-A do CIRS estabelece um regime opcional de tributação para os sujeitos passivos não residentes em territórios português e que sejam residentes noutro Estado-membro da União europeia ou do EEE, neste caso desde que exista a possibilidade de troca de informações.

Os sujeitos passivos residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou do espaço económico europeu com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal quando sejam titulares de rendimentos obtidos em território português (no ano anterior esta opção estava limitada aos rendimentos da categoria A, B e H), que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora do território português, podem optar pela

respectiva tributação, de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos, não casados, residentes em território português, com as adaptações abaixo descritas.

Tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens ou que se encontrem em situação idêntica à prevista no artigo 14.º, podem optar pelo regime da tributação conjunta dos rendimentos auferidos pelos membros do agregado familiar se:

- Ambos os sujeitos passivos satisfazerem o requisito da residência;
- Os rendimentos obtidos em território português pelos membros do agregado familiar correspondam a, pelo menos, 90 % da totalidade dos rendimentos;
- A opção seja formulada por ambos os sujeitos passivos ou pelos respectivos representantes legais.

Na prática não é feito qualquer regime particular para os não residentes em territórios português e que sejam residentes noutro Estado-membro da União europeia ou do EEE. A introdução deste artigo veio possibilitar é que os sujeitos passivos possam optar pela tributação em Portugal como se fossem residentes em território português, com algumas adaptações previstas nos n.ºs 3 a 7 deste artigo:

- A taxa média, de acordo com a tabela de taxas gerais prevista no artigo 68.º do CIRS, aplicável aos sujeitos passivos não casados que optem pelo regime é a que corresponder à totalidade do rendimento colectável determinado de acordo com as regras previstas no Código, sendo tomados em consideração todos os rendimentos do sujeito passivo, incluindo os rendimentos obtidos fora do território português;
- A taxa média, de acordo com a tabela de taxas gerais prevista no artigo 68.º do CIRS, aplicável aos sujeitos passivos casados que optem pelo regime é a que corresponder, tendo também em conta o disposto no artigo 69.º do CIRS (quociente conjugal) à totalidade do rendimento colectável determinado de acordo com as regras previstas no Código, sendo tomados em consideração todos os rendimentos dos sujeitos passivos e dos membros do seu agregado familiar, incluindo os rendimentos obtidos fora do território português;
- À colecta apurada, e até ao seu montante, são deduzidos os montantes previstos nos artigos 79.º do CIRS (deduções pessoais), bem como os previstos nos artigos 82.º a 88.º do CIRS (deduções subjectivizantes) relativamente a despesas ou encargos que respeitem aos sujeitos passivos, aos membros do agregado familiar tal como resulta do n.º 4 do artigo 13.º do CIRS (dependentes) ou ainda, para efeitos da dedução prevista no artigo 84.º do CIRS, aos ascendentes e colaterais até ao 3.º grau que não possuam rendimentos superiores ao valor do IAS desde que essas despesas ou encargos não possam ser tidos em consideração no Estado da residência;
- Independentemente do exercício da opção, os rendimentos obtidos em território português estão sujeitos a retenção na fonte às taxas aplicáveis aos rendimentos auferidos por não residentes, sem prejuízo do dis-

posto em convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português, com a natureza de pagamento por conta quando respeitem aos rendimentos englobados;

- A opção pela tributação como residente é feita na declaração periódica de rendimentos, a apresentar nos prazos legais devendo ser acompanhada dos documentos que comprovem as condições de que depende a aplicação do regime;
- A Direcção-Geral dos Impostos pode solicitar aos sujeitos passivos ou aos seus representantes que apresentem, no prazo de 30 dias, os documentos que julgue necessários para assegurar a correcta aplicação deste regime.

## 6.º Capítulo

# O IRS E A EMPRESA

## 1. INTRODUÇÃO

Os princípios subjacentes à retenção na fonte foram, ao longo dos anos, demonstrando a sua eficácia, e a sua adequação ao objectivo de evitar a acumulação da dívida de imposto no momento da liquidação final anual para efeitos de IRS, propiciando assim aos sujeitos passivos de IRS o seu pagamento escalonado no tempo.

As orientações para atingir este desidrato encontram-se contempladas no Decreto-Lei n.º 42/91, 22 de Janeiro, (republicado de acordo com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 134/2001, de 24 de Abril, pelo Decreto-Lei n.º 194/2002, de 25 de Setembro e pelo Decreto-Lei n.º 80/2003, de 23 de Abril).

O artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 42/91, 22 de Janeiro estipula que dever-se-á ter em conta, para o apuramento do IRS a reter sobre remunerações fixas, ou fixas e variáveis, do trabalho dependente, pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares, as seguintes situações:

a) A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos;
b) A dedução específica aos rendimentos da categoria A, e H, prevista nos artigos 25.º, e 53.º, do CIRS;
c) As deduções por conta das deduções à colecta previstas nos artigos 82.º a 87.º do CIRS;
d) As deduções à colecta previstas no artigo 79.º do CIRS.

Neste mesmo Decreto-Lei, encontram-se descritos os mecanismos de retenção para as diversas categorias de rendimentos, consideradas para efeitos de IRS, sendo elas:

A – Trabalho dependente
B – Empresariais e profissionais
E – Rendimentos de capitais
F – Rendimentos prediais
G – Incrementos patrimoniais
H – Pensões

## 2. RETENÇÃO NA FONTE – REGRAS GERAIS

### 2.1. RENDIMENTOS SUJEITOS A RETENÇÃO NA FONTE

As regras gerais de aplicação da retenção na fonte aos diversos tipos de

rendimentos, conforme consagrados no CIRS, encontram-se previstas nos artigos 3.º a 12.º do Decreto-Lei n.º 42/91 (e artigo 98.º do CIRS), incindindo sobre os seguintes rendimentos:

**Categoria A – Trabalho dependente**

Remunerações, mensalmente pagas ou colocadas à disposição, e quaisquer outras formas de retribuição, pagas ao trabalhador pela entidade patronal.

De salientar que se consideram ainda rendimentos do trabalho dependente o subsídio de refeição na parte em que exceder o limite legal estabelecido ou em que o exceda em 60% sempre que o respectivo subsídio seja atribuído através de vales de refeição.

**Categoria B – Empresariais e profissionais**

Rendimentos decorrentes de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, direitos de autor e direitos conexos.

**Categoria E – Rendimentos de capitais**

Rendimentos de capitais os que sejam obtidos pela aplicação de capitais qualquer que seja a sua natureza ou denominação.

**Categoria F – Rendimentos prediais**

Rendas dos prédios urbanos, rústicos e mistos, pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares.

**Categoria G – Incrementos patrimoniais**

Os incrementos patrimoniais que englobam as mais-valias, as indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, as importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título e os acréscimos patrimoniais não justificados.

**Categoria H – Pensões**

Prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, sobrevivência, velhice ou invalidez, pensões de alimento, ou outras de idêntica natureza.

### 2.2. Local de pagamento

As quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas, conforme estipulado no artigo 98.º do CIRS.

De acordo com o artigo 105.º do CIRS, o IRS pode ser pago em qualquer tesouraria de finanças, nos correios, nas instituições bancárias autorizadas ou em qualquer outro local determinado por lei, nomeadamente nos serviços de homebanking ou multibanco.

### 2.3. INCORRECÇÕES NOS MONTANTES RETIDOS

Segundo o n.º 4 do artigo 98.º do CIRS, sempre que se verifiquem incorrecções nos montantes retidos, devidos a erros imputáveis à entidade devedora dos rendimentos, deve a sua rectificação ser feita na primeira retenção a que deva proceder-se após a detecção do erro, sem, porém, ultrapassar o último período de retenção anual.

# 3. RETENÇÕES – TRABALHO DEPENDENTE E PENSÕES

## 3.1. Remunerações fixas, ou fixas e variáveis, e pensões – Retenções

As retenções efectuadas sobre as diversas remunerações do trabalho dependente, bem como sobre as pensões, são aplicadas de acordo com as tabelas específicas, mediante os rendimentos mensalmente pagos, ou colocados à disposição.

As tabelas são ajustadas à situação pessoal e familiar do sujeito passivo e poderão ser consultas no sítio do Portal das Finanças onde estas se encontram dívidas por Continente, Madeira e Açores, na seguinte hiperligação:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/tabela_ret_doclib/

As entidades devedoras são obrigadas a solicitar ao sujeito passivo, no início do exercício de funções ou antes de ser efectuado o primeiro pagamento ou colocação à disposição, os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar. Por outro lado, os titulares de rendimentos do trabalho dependente e de pensões, são obrigados a apresentar uma declaração, à entidade devedora dos rendimentos, com essa informação, bem como qualquer outra informação fiscalmente relevante ocorrida posteriormente, conforme estipulado no artigo 99.º do CIRS (e com as particularidades de aplicação previstas nos artigos 2.º, 4.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 42/91).

De salientar também que, apesar de as taxas de retenção na fonte previstas nas diferentes tabelas serem de aplicação obrigatória, o titular dos rendimentos poderá optar por uma retenção superior sendo que, no entanto, essa retenção nunca poderá ser superior a 45% do rendimento, conforme previsto no n.º 4 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 42/91, e actualizado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

Caso sejam pagas, ou colocadas à disposição, remunerações não fixas, referentes a trabalho dependente, as entidades devedoras deverão proceder à retenção do imposto mediante aplicação da tabela constante do artigo 100.º do CIRS (e nos moldes aí descritos), conforme seguinte hiperligação:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/irs/irs104.htm

# 4. RETENÇÕES – OUTRAS CATEGORIAS

## 4.1. Taxas de retenção

Mediante a aplicação aos rendimentos ilíquidos, as entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, regra geral, às taxas de 16,5%, 25%, 11,5% e 20%, conforme as situações mencionadas no artigo 101.º do CIRS e que de seguida transcrevemos:

a) 16,5%, a rendimentos da categoria B (provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário), rendimentos das categorias E ou G (indemnizações por danos não patrimoniais, danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes e as importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência).
b) 25%, a rendimentos da categoria F obtidos, e a rendimentos de actividades profissionais previstas na tabela referida no artigo 151.º.
c) 11,5%, a rendimentos da categoria B obtidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico; os subsídios ou subvenções no âmbito da actividade de prestação de serviços e os provenientes de actos isolados referentes a actividades de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico.
d) 20%, a rendimentos da categoria B obtidos, em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, por residentes não habituais em território português.

## 4.2. Taxa adicional de solidariedade

Sem prejuízo do disposto no artigo 68.º, o quantitativo da parte do rendimento coletável que exceda 80.000 euros, quando superior a 250.000 euros, é dividido em duas partes: uma, igual a 170.000 euros, à qual se aplica a taxa de 2,5%; outra, igual ao rendimento coletável que exceda 250.000 euros, à qual se aplica a taxa de 5%, conforme estipulado no artigo 68.º - A.

## 4.3. Sobretaxa em sede do IRS

É introduzida uma sobretaxa de 3,5% a aplicar sobre a parte do rendimento coletável do IRS que resulte do englobamento nos termos do artigo 22.º do Código do IRS, acrescido dos rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos n.ºs 3, 6, 11 e 12 do artigo 72.º do mesmo Código, auferido por sujeitos passivos residentes em território português, que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida.

Estabelece-se também uma dedução à colecta da sobretaxa correspondente a 2,5% do valor da retribuição mínima mensal, por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS e, também, às importâncias retidas nos termos do artigo 99º-A (as entidades devedoras de rendimentos de pensões e trabalho dependente são, ainda, obrigadas a reter uma importância correspondente a 50% da parte do valor do subsídio de Natal ou da prestação adicional correspondente ao 13.º mês, em que deduzidas as retenções e as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e subsistemas legais de saúde, supere o valor da retribuição mínima mensal garantida) que, quando superiores à sobretaxa devida, conferem direito ao reembolso da diferença.

### 4.4. Pagamento de subsídios em duodécimos

Foi publicada a Lei n.º 11/2013, que estabeleceu um regime temporário de pagamento fraccionado dos subsídios de Natal e de Férias para vigorar durante o ano de 2013, contudo, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, vem estender o prazo até ao dia 31 de Dezembro de 2014.

Nos termos da lei, os referidos subsídios devem ser pagos da seguinte forma:

a) 50% em duodécimos ao longo do ano de 2014;
b) os remanescentes 50% do subsídio de Natal até 15 de Dezembro de 2014;
c) os remanescentes 50% do subsídio de Férias antes do início do período de férias.

Os pagamentos dos subsídios de Natal e de Férias liquidados em duodécimos são alvo de retenção autónoma, não sendo adicionados à remuneração mensal para efeitos de cálculo do imposto a reter.

Este regime pode ser afastado por manifestação expressa do trabalhador, no prazo de 5 dias a contar da entrada em vigor da lei - a data limite para exercício dessa opção é 6 de Janeiro de 2014.

A declaração de oposição dos trabalhadores, efectuada no ano de 2013, não produz efeitos para 2014, sendo necessária uma nova declaração de oposição à aplicação do regime dos duodécimos.

### 4.5. Taxas liberatórias

Aplica-se a taxa liberatória de 28% aos rendimentos de juros de depósitos à ordem ou a prazo, aos rendimentos de títulos de títulos de dívida, nominativos ou ao portador, bem como aos rendimentos de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins, rendimentos de capitais não expressamente tributados a taxa diferente, rendimentos de valores mobiliários pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, residentes em território português.

Aplicam-se, também, aos rendimentos do trabalho dependente, empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de actos isolados; aos rendimentos

de capitais resultantes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual, industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico; aos rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais; às pensões; às indemnizações por danos não patrimoniais, danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes; e às importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título. Estes rendimentos encontram-se sujeitos à taxa liberatória de 25%.

À taxa liberatória geral de 35%, estão sujeitos todos os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português e que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal mais favorável. Estão, também, sujeitos à taxa liberatória de 35%, os rendimentos de capitais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal mais favorável.

### 4.6. Dispensa de retenção

De acordo com o estipulado no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 42/91, estão dispensados de retenção na fonte os seguintes rendimentos:

- O rendimento das categorias B e F, quando o respectivo titular preveja auferir, em cada uma das categorias, um montante anual inferior a 10.000 euros;
- Os rendimentos da categoria B que respeitem a reembolso de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente ou a reembolso de despesas de deslocação e estada, devidamente documentadas, correspondentes a serviços prestados por terceiros e que sejam, de forma inequívoca, directa e totalmente imputáveis a um cliente determinado;
- Os rendimentos da categoria E, sempre que o montante de cada retenção seja inferior a 4,99 euros;
- E os rendimentos isentos, aplicáveis de acordo com o artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 42/91.

Conforme disposto no artigo 10.º do mesmo Decreto-Lei, a retenção a ser efectuada nos rendimentos de categoria B, é aplicável em 50% quando:

- Auferidos por médicos de patologia clínica, médicos radiologistas e farmacêuticos analistas clínicos, como tal reconhecidos pelas entidades competentes e inscritos nas respectivas associações de classe, quando a inscrição seja requisito para o exercício oficial da actividade profissional;
- Beneficiem do regime previsto no actual Estatuto dos Benefícios Fiscais e CIRS;

- Auferidos por titulares deficientes com um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%.

De referir que, conforme estabelecido no n.º 2 deste artigo 10.º, a dispensa de retenção obriga à menção da respectiva disposição legal no documento emitido.

## 5. DEVERES ACESSÓRIOS

### 5.1. Natureza contabilística

Os deveres acessórios de natureza contabilística dirigidos à entidade que deve efectuar a retenção referem-se ao facto de possuir o registo actualizado das pessoas credoras desses rendimentos, ainda que não tenha havido lugar a retenção do imposto, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número fiscal e respectivo código, bem como a data e valor de cada pagamento ou dos rendimentos em espécie que lhes tenham sido atribuídos, conforme descrito na alínea a) do número 1 do artigo 119.º e às entidades devedoras de rendimentos a que se refere o artigo 71.º.

Deste registo, encontram-se dispensados os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, excepto nos casos em que o titular dos rendimentos opte pelo respectivo englobamento, situação em que o devedor deverá também proceder ao registo do rendimento na declaração modelo 10 a enviar à Administração Fiscal anualmente.

### 5.2. Natureza declarativa

Os deveres acessórios de natureza declarativa contemplam a apresentação da declaração anual e a declaração modelo 10 cujo cumprimento deve ser efectuado junto da Administração Fiscal.

É obrigatória a entrega de uma declaração de modelo oficial, referente a retenções efectuadas a não residentes em território português, que deverá ser apresentada até ao fim do 2.º mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos rendimentos.

As entidades devedoras de rendimentos são obrigadas a entregar até ao dia 10 do mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição, caso se trate de rendimentos do trabalho dependente, ainda que isentos ou não sujeitos a tributação, a declaração de remunerações mensais (aprovada pela portaria 426-C/2012 de 28 de Dezembro).

Até 20 de Janeiro de cada ano, deve ser emitido, pelas entidades devedoras dos rendimentos, o documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, do imposto retido na fonte e das deduções a que houver lugar.

Em 2013 foi aprovado um anexo próprio ao modelo 3 da declaração do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, designado "Anexo SS", onde os trabalhadores independentes são obrigados a declarar à Segurança Social o valor da actividade desenvolvida, com discriminação dos rendimentos anuais ilíquidos obtidos

no ano civil anterior, tendo, contudo, surgido um esclarecimento do Instituto da Segurança Social com as exclusões da obrigação do preenchimento deste anexo, sendo elas:

- Quem nunca atingiu rendimentos superior a 6 vezes o valor do IAS;
- Quem acumule actividade independente com o trabalho por conta de outrem e já desconte para a Segurança Social, isto por lhe ter sido atribuída a isenção;
- Os trabalhadores independentes que sejam pensionistas de velhice, invalidez ou possuir incapacidade para o trabalho igual ou superior a 70%;
- Os advogados e solicitadores que, pela sua actividade profissional, estejam integrados na respectiva Caixa de Previdência;
- Os titulares de direitos sobre explorações agrícolas, desde que os produtos se destinem para consumo dos seus titulares e agregados familiares;
- Quem trabalhe temporariamente em Portugal, e possua actividade por conta própria e prove estar abrangido por um regime de protecção social obrigatório de outro país;
- Os proprietários de embarcações de pesca local e costeira que integrem a tripulação e exerçam a sua actividade nessas embarcações;
- Os pescadores apeados e apanhadores de espécies marinhas;
- Os cônjuges de trabalhadores independentes.

# II Parte

## IRC

## 1.º Capítulo

# INCIDÊNCIA DO IRC

## 1. PRESSUPOSTO DO IRC

A obrigação de pagar um imposto apenas nasce com a ocorrência de um facto tributário. Para que determinado acontecimento se considere como um facto tributário, é necessário que preencha o pressuposto tipificado na respectiva norma de incidência desse imposto.

Segundo o artigo 1.º do Código do IRC (CIRC), o pressuposto do IRC resulta da conjugação de três elementos essenciais, o elemento objectivo, o elemento subjectivo e o elemento temporal.

## 2. INCIDÊNCIA SUBJECTIVA

São sujeitos passivos de IRC todas as pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território português, considerando-se como tais as sociedades comerciais, as sociedades civis sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas, as demais pessoas colectivas de direito público ou privado[1].

Ainda no âmbito das entidades com sede ou direcção efectiva em território português, encontram-se sujeitas a IRC determinadas entidades desprovidas de personalidade jurídica (entes de facto), nomeadamente, as heranças jacentes, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades irregulares.

Por último, são ainda tributadas as entidades, com ou sem personalidade jurídica, não residentes, que obtenham rendimentos em território português, não sujeitos a IRS.

## 3. INCIDÊNCIA OBJECTIVA

Na determinação de quais os rendimentos sujeitos a imposto, temos em primeiro lugar de definir se estamos perante sujeitos passivos residentes ou não residentes. Assim, relativamente a residentes, sempre que estivermos perante um sujeito passivo que exerça, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola[2], o imposto vai incidir sobre o lucro[3], e sempre que estivermos

1 Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, institutos públicos, associações públicas e privadas e fundações.

2 Todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

3 Diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções do Código.

perante um sujeito passivo que não exerça, a título principal, uma actividade de natureza comercial, agrícola ou industrial, o imposto vai incidir sobre o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Relativamente a não residentes, sempre que estivermos perante um sujeito passivo com estabelecimento estável[4] em Portugal, o imposto vai incidir sobre o lucro imputável a esse mesmo estabelecimento estável, e sempre que estivermos perante um sujeito passivo sem estabelecimento estável em Portugal ou, possuindo-o, os rendimentos não lhe sejam imputáveis, o imposto vai incidir sobre os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

## 4. EXTENSÃO DA OBRIGAÇÃO DE IMPOSTO

De modo a completar a forma como os sujeitos passivos residentes e não residentes se encontram sujeitos a imposto, dispõe o CIRC que as pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português sejam tributadas pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, e contrariamente, as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português sejam tributadas apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.

Relativamente aos rendimentos obtidos em território português por sujeitos passivos não residentes, o CIRC vai mesmo mais longe, especificando quais os rendimentos sujeitos a imposto em Portugal. Assim, são considerados rendimentos obtidos em território português os rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável, e não sendo imputáveis a um estabelecimento estável os que se seguem:

1) Rendimentos relativos a imóveis situados em território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa;
2) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades residentes, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades residentes, ou quando o pagamento dos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado em território português;
3) Rendimentos provenientes de propriedade intelectual ou industrial e prestação de informação respeitantes a experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico; do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico; outros rendimentos de aplicações de capitais; remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas ou outras en-

4 Definido no artigo 5.º do CIRC como "qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola".

tidades; prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, quando o devedor é residente em território português ou o pagamento seja imputável a estabelecimento estável aí situado. Nas mesmas circunstâncias, consideram-se os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, bem como os rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras, e ainda rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados;

4) Rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas;
5) Incrementos patrimoniais derivados da aquisição a título gratuito respeitantes a direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, bens móveis registados ou sujeitos a registos em Portugal, partes representativas do capital e outros valores mobiliários cuja entidade emitente tenha sede ou direcção efectiva em território português, direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em Portugal, direitos de crédito sobre entidades com residência, sede ou direcção efectiva em território português e partes representativas do capital de sociedades que não tenham sede ou direcção efectiva em território português e cujo activo seja predominantemente constituído por direitos reais sobre imóveis situados no referido território.

## 5. TRANSPARÊNCIA FISCAL

O regime de transparência fiscal surgiu com o objectivo da neutralidade fiscal, combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica.

Este regime traduz-se numa imputação, aos sócios ou membros, da matéria colectável ou do lucro ou prejuízo, consoante o caso, de uma sociedade ou entidade. Efectuada a imputação, o rendimento será englobado no restante rendimento dos sócios ou membros, sendo tributado em sede de IRS ou IRC.

Encontram-se sujeitos a este regime as sociedade civis não constituídas sob a forma comercial, as sociedades de profissionais, as sociedades de simples administração de bens, os agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse económico.

Aos sócios de sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, de sociedades de profissionais e de sociedades de simples administração de bens será imputada a matéria colectável determinada segundo as regras do CIRC, enquanto aos membros de agrupamentos complementares de empresas e de agrupamentos europeus de interessa económico será imputado o lucro ou prejuízo determinados segundo o CIRC.

Interessa esclarecer que são consideradas sociedades de profissionais as sociedades constituídas para o exercício de uma das actividades previstas no artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios sejam pessoas singulares profissionais dessa actividade e exerçam essa actividade no âmbito da sociedade.

A reforma da tributação das sociedades, ocorrida em Janeiro de 2014, veio aumentar a abrangência do regime de transparência fiscal, passando a considerar-se como sociedades de profissionais, as sociedades em que os rendimentos provenham, em mais de 75%, do exercício conjunto ou isolado de actividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, em qualquer dia do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público, e pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais que exerçam essas actividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

Assim, quando os sócios de sociedades sejam profissionais de diferentes áreas podem também essas sociedades ser consideradas como sociedades de profissionais, desde que cumpridos os requisitos acima referidos.

São sociedades de simples administração de bens, as sociedades que limitam a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras actividades e cujos rendimentos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50 % da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos.;

Não se consideram incluídas neste tipo de sociedade, as que exerçam a actividade de gestão de participações sociais de outras sociedades e que detenham participações sociais que cumpram os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 51.º (participação mínima de 5% de modo ininterrupto durante 24 meses).

## 6. PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO

O período de tributação tem por base o princípio da anualidade, porém é admitida a possibilidade deste período ser inferior ou superior a um ano. O período de tributação será inferior a um ano no ano do início de tributação ou no ano da cessação da actividade, e será superior a um ano relativamente a sociedades e outras entidades em liquidação.

O período de tributação coincide, em regra, com o ano civil. No entanto, existem algumas excepções relativamente às quais é admitida a adopção de um período de tributação diferente do ano civil.

As entidades residentes, bem como as entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, podem adoptar um período anual de imposto diferente do ano civil. Este período terá de ser mantido durante, pelo menos, os cinco períodos de tributação imediatos, salvo se o sujeito passivo passar a integrar um grupo de sociedades obrigado a elaborar demonstrações financeiras consolida-

das, em que a empresa-mãe adopte um período de tributação diferente daquele adoptado pelo sujeito passivo.

Para a adopção de um período de tributação diferente do ano civil, deixa de ser necessário a apresentação de requerimento ao Ministro das Finanças, bastando para o efeito, assinalar esta situação na declaração de inscrição ou de alterações.

Relativamente ao período de tributação, outra das novidades para 2014 respeita a situações de fusão e cisão, pelo que sempre que no projecto de fusão ou cisão, seja fixada uma data a partir da qual as operações das sociedades a fundir ou a cindir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efectuadas por conta da sociedade beneficiária, a mesma data é considerada relevante para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação coincidente com aquele em que ocorra a produção dos efeitos jurídicos da operação em causa.

# 2.º CAPÍTULO
# ISENÇÕES

Existem determinadas realidades que, embora se encontrem de acordo com o pressuposto de incidência do IRC, são afastadas dessa incidência parcialmente ou na sua totalidade. Estamos a falar de isenções e de determinados benefícios que se encontram consagrados no CIRC e no Estatuto dos benefícios fiscais. Relativamente aos benefícios consagrados no Estatuto dos Benefícios Fiscais falaremos no respectivo capítulo; neste, vamos apenas tratar das isenções consagradas no CIRC.

## 1. ISENÇÕES

Com excepção dos rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS, encontram-se isentas de IRC as seguintes entidades:

1) Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, com excepção das entidades públicas com natureza empresarial;
2) As associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam actividades comerciais, industriais ou agrícolas;
3) As instituições de segurança social e previdência a que se referem os artigos 115.º e 126.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro;
4) Os fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social.

Não se encontram abrangidos por esta isenção os rendimentos dos estabelecimentos fabris das Forças Armadas provenientes de actividades não relacionadas com a defesa e segurança nacionais.

Com excepção dos 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, encontram-se ainda isentas de IRC as seguintes entidades:

1) As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;
2) As instituições de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas;
3) As 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, carecendo de reconhecimento do Ministério das Finanças, a requerimento dos interessados[5].

5 As instruções dos pedidos de isenção do IRC constam do Ofício-Circulado n.º 020 140, de 4 de Agosto de 2009.

Esta isenção encontra-se condicionada à observância continuada dos requisitos previstos nas alíneas a) a c) do n.º 3 do artigo 10.º do CIRC, sendo que o não cumprimento destes requisitos determina a perda da isenção.

Desde que sejam cumpridas, cumulativamente, as condições exigidas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 11.º do CIRC, encontram-se isentas de IRC as associações legalmente constituídas para o exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, quanto aos rendimentos que derivem dessas mesmas actividades.

As sociedades e outras entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas.

Os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves, quando realizados por pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima e aérea não residentes, encontram-se isentos desde que isenção recíproca e equivalente seja concedida às empresas residentes da mesma natureza.

Encontram-se isentas de IRC as entidades às quais tenha sido concedida a isenção no âmbito de acordo celebrado com o Estado.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 41561, de 17 de Março de 1958, os empreiteiros ou arrematantes, nacionais ou estrangeiros, encontram-se isentos de IRC relativamente aos lucros derivados de obras e trabalhos das infra-estruturas comuns NATO a realizar em território português.

Estão igualmente isentos os lucros e reservas colocados à disposição por entidade residente em território português, sujeita e não isenta de IRC, desde que a entidade beneficiária cumpra com os requisitos que se seguem:

a) Seja residente noutro Estado-membro da União Europeia, num Estado-membro do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, num Estado com o qual tenha sido celebrada convenção para evitar dupla tributação, que preveja cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia;
b) A participação detida não seja inferior a 5% do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas e tenha sido detida de modo ininterrupto, durante os 24 meses anteriores à distribuição desses lucros ou reservas;
c) A entidade beneficiária desses lucros e reservas deve estar sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Directiva n.º2011/96/EU, do Conselho, de 30 de Novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC desde que, a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa do IRC prevista no n.º1 do artigo 87.º.

Por último, refere-se que as sociedades que distribui os lucros e dividendos não pode ser uma sociedade de profissionais.

Encontram-se também isentos os lucros colocados à disposição de uma sociedade residente na Confederação Suíça, desde que cumpridos os requisitos das alíneas a) a c) do n.º 8 do artigo 14.º do CIRC.

Este regime vem no seguimento da reforma da tributação das sociedades, implementada em 2014, e é denominado de "participation exemption". Neste regime prevê-se que os lucros e reservas distribuídos, bem como as mais e menos- valias realizadas por sujeitos passivos de IRC, com sede ou direcção efectiva em Portugal, com a transmissão onerosa de partes sociais não concorram para a determinação do seu lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente determinados requisitos. Continuaremos a abordar este novo regime nos capítulos aplicáveis.

# 3.º CAPÍTULO
# DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

## 1. REGRAS GERAIS

Na determinação da matéria colectável temos de ter presentes as regras de incidência já referidas no ponto 3 do 1.º capítulo (incidência objectiva), uma vez que este é o ponto de partida para o cálculo da matéria colectável. Assim, o caminho a seguir varia consoante o tipo de sujeito passivo a que respeita. Recordando, as diversas categorias de sujeitos passivos a ter em conta são:

1) Residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (ex: Sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial);
2) Residentes que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (ex: Associações e Fundações);
3) Não residentes dispondo de estabelecimento estável;
4) Não residentes não dispondo de estabelecimento estável.

### 1.1. Residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

Estas entidades são tributadas pelo lucro decorrente da actividade desenvolvida, pelo que este será o ponto de partida para a determinação da matéria colectável. De referir que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período evidenciado na contabilidade e das variações patrimoniais positivas e negativas não reflectidas naquele resultado, eventualmente corrigidas nos termos do CIRC.

Deduzindo a este lucro tributável os prejuízos e os benefícios fiscais obtemos a matéria colectável, sobre a qual irá incidir a taxa do IRC.

Note-se que os prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2014 podem ser deduzidos num ou mais dos doze períodos de tributação posteriores. Nos últimos anos temos assistido a várias alterações relativamente aos períodos de dedução dos prejuízos fiscais, pelo que se encontram a vigorar, em simultâneo, quatro períodos de reporte de prejuízos, a saber:

| Período de tributação do prejuízo apurado | Período de dedução (n.º de anos) | Período de tributação limite para dedução |
|---|---|---|
| 2008 | 6 | 2014 |
| 2009 | 6 | 2015 |
| 2010 | 4 | 2014 |
| 2011 | 4 | 2015 |
| 2012 | 5 | 2017 |
| 2013 | 5 | 2018 |
| 2014 | 12 | 2026 |

No entanto, a dedução a efectuar em cada um desses períodos não pode exceder o montante correspondente a 70% do respectivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução desses prejuízos não deduzidos até ao final do respectivo período de tributação.

O prejuízo fiscal deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, se verificou a alteração da titularidade de mais de 50 % do capital social ou da maioria dos direitos de voto.

### 1.2. Residentes que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

Estas entidades são tributadas pelo rendimento global correspondente à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Deduzindo ao rendimento global os gastos comuns e outros, bem como os benefícios fiscais, obtemos a matéria colectável sobre a qual irá incidir a taxa do IRC.

De referir que os prejuízos fiscais apurados, relativamente ao exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, bem como as menos-valias, só podem ser deduzidos aos rendimentos da mesma categoria, e num, ou mais, dos cinco períodos de tributação posteriores.

### 1.3. Não residentes dispondo de estabelecimento estável

Estas entidades são tributadas pelo lucro imputável ao estabelecimento estável, sendo o lucro tributável calculado de forma idêntica ao de entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

A matéria colectável obtém-se pela dedução, a este lucro tributável, dos prejuízos e benefícios fiscais.

### 1.4. Não residentes não dispondo de estabelecimento estável ou dispondo de estabelecimento estável, quando os rendimentos não lhe sejam imputáveis

Nesta situação a matéria colectável é constituída pelos rendimentos das diversas categorias e, bem assim, pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

### 1.5. Periodização do lucro tributável

Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica. Com base nos seguintes princípios:

a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;
b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, excepto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;
c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados. A determinação dos resultados de contratos de construção é efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento. Sendo a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato. Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado de forma fiável, considera-se que o rédito do contrato corresponde aos gastos totais do contrato.

As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

### 1.6. Regime Simplificado de determinação da matéria colectável

**1.6.1.** Podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria colectável, os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições:

a) Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a 200.000 euros;
b) O total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda 500.000 euros;
c) Não estejam legalmente obrigados à revisão legal das contas;
d) O respetivo capital social não seja detido em mais de 20 %, directa ou indirectamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, excepto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;
e) Adoptem 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.

**1.6.2.** No período do início de atividade, o enquadramento no regime simplificado de determinação da matéria colectável faz-se, verificados os demais requisitos, em conformidade com o valor anualizado dos rendimentos estimado, constante da declaração de início de atividade.

**1.6.3.** A opção pela aplicação do regime simplificado de determinação da matéria coletável deve ser formalizada pelos sujeitos passivos:
a) Na declaração de início de actividade;
b) Na declaração de alterações a que se refere o artigo 118.º, a apresentar até ao fim do 2.º mês do período de tributação no qual pretendam iniciar a aplicação do regime simplificado de determinação da matéria colectável.

**1.6.4.** O regime simplificado de determinação da matéria colectável cessa quando deixem de se verificar os respectivos requisitos ou o sujeito passivo renuncie à sua aplicação.

**1.6.5.** O regime simplificado de determinação da matéria colectável cessa ainda quando o sujeito passivo não cumpra as obrigações de emiss ão e comunicação das facturas previstas, respectivamente, no Código do IVA e no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de aAgosto, sem prejuízo das demais sanções aplicáveis.

**1.6.6.** Os efeitos da cessação ou da renúncia do regime simplificado de determinação da matéria colectável reportam-se ao 1.º dia do período de tributação em que:
a) Deixe de se verificar algum dos requisitos referidos nas alíneas a) a e) do n.º 1 ou se verifique a causa de cessação prevista no número anterior;
b) Seja comunicada a renúncia à aplicação do regime simplificado de determinação da matéria colectável, nos termos e prazos previstos na alínea b) do n.º 3.

## 1.7. Determinação da matéria colectável

**1.7.1.** A matéria colectável relevante para efeitos da aplicação do presente regime simplificado obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes:

a) 0,04 das vendas de mercadorias e produtos, bem como das prestações de serviços efectuadas no aâmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas;
b) 0,75 dos rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS;
c) 0,10 dos restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração;
d) 0,30 dos subsídios não destinados à exploração;
e) 0,95 dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, dos outros rendimentos de capitais, do resultado positivo de rendimentos prediais, do saldo positivo das mais e menos-valias e dos restantes incrementos patrimoniais;
f) 1,00 do valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito determinado nos termos do n.º 2 do artigo 21.º

**1.7.2.** O valor determinado nos termos do número anterior não pode ser inferior a 60 % do valor anual da retribuição mensal mínima garantida.

**1.7.3.** Nos sectores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto sobre os veículos e de álcool e bebidas alcoólicas não se consideram, para efeitos da determinação da matéria colectável, nos termos do n.º 1, os montantes correspondentes aos impostos especiais sobre o consumo e ao imposto sobre os veículos.

**1.7.4.** O disposto no artigo 64.º é aplicável, com as necessárias adaptações, na determinação da matéria coletável nos termos do n.º 1.

**1.7.5.** Os coeficientes previstos nas alíneas a) e c) do n.º 1.7.1. e o limite previsto no n.º 1.7.2. são reduzidos em 50 % e 25 % no período de tributação do início da actividade e no período de tributação seguinte, respetivamente.

**1.7.6.** As mais-valias e as menos-valias correspondem à diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correções de valor, das depreciações ou amortizações que tenham sido fiscalmente aceites e, no que respeita a activos depreciáveis ou amortizáveis, das quotas mínimas de depreciação ou amortização relativamente ao período em que seja aplicado este regime simplificado de determinação da matéria colectável.

## 2. LUCRO TRIBUTÁVEL

Como foi referido anteriormente a matéria colectável de entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou não residentes com rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável, é calculada com base no lucro tributável.

Referimos também que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período evidenciado na contabilidade e das variações patrimoniais positivas e negativas não reflectidas naquele resultado, eventualmente corrigidas nos termos do CIRC. Estas correcções nos termos do CIRC devem-se ao facto de as regras contabilísticas não serem idênticas às regras fiscais, pelo que são necessárias correcções.

Resumindo:

**RESULTADO LÍQUIDO CONTABILÍSTICO**
**+**
**VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS NÃO REFLECTIDAS NO RESULTADO**
**-**
**VARIAÇÕES PATRIMONIAIS NEGATIVAS NÃO REFLECTIDAS NO RESULTADO**
**+/-**
**CORRECÇÕES FISCAIS**
**=**
**LUCRO TRIBUTÁVEL**

### 2.1. Resultado líquido contabilístico

O ponto de partida para a determinação do lucro tributável é o resultado líquido do período calculado segundo as regras contabilísticas em vigor em Portugal.

O Resultado líquido contabilístico resulta da diferença entre os rendimentos e os gastos, deduzido da estimativa de IRC do período.

### 2.2. Variações patrimoniais positivas

Concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido contabilístico com excepção:

1) Das entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções ou quotas, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre acções, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultam da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devem ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;Das mais-valias potenciais

ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas;
2) Das contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;
3) Das relativas a impostos sobre o rendimento.
4) Do aumento do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de activos, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.

### 2.3. Variações patrimoniais negativas

Concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido contabilístico com excepção:

1) Das que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;
2) Das menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;
3) Das saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre acções, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;
4) Das prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;
5) Das relativas a impostos sobre o rendimento.
6) Da diminuição do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão ou entrada de activos com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades cindidas.

### 2.4. Correcções fiscais

Uma vez que as regras contabilísticas são diferentes das regras fiscais, nem todos os rendimentos e gastos que estão na base do resultado líquido contabilístico são considerados de igual forma como rendimentos e gastos ao nível fiscal. Assim, seguem-se algumas notas relativamente a correcções a efectuar quanto a rendimentos e gastos.

#### 2.4.1. Rendimentos

No que a rendimentos diz respeito, não concorrem para a formação do lucro tributável os seguintes rendimentos contabilísticos:

1) Associados à aplicação do método de equivalência patrimonial;
2) Associados à aplicação do justo valor;
3) Associados à reversão de ajustamentos em inventários tributados e de perdas por imparidade tributadas;
4) Associados à reversão de provisões tributadas;
5) Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos;
6) Associados a lucros distribuídos.

Relativamente aos rendimentos contabilísticos que não concorrem para a formação do lucro tributável acima descritos, é premente uma explicação mais pormenorizada dos rendimentos associados a lucros distribuídos, uma vez que apresenta algumas especificidades e apresentam significativas alterações para o período de 2014. Estamos perante o que foi designado por "Participation Exemption"..

Esta correcção tem como objectivo a eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos, sendo a ideia geral de que se forem tributados na esfera da participada quando obtidos, não devem ser novamente tributados na esfera da participante quando lhes foram distribuídos. Este regime encontra-se sujeito a determinados requisitos; assim, na determinação do lucro tributável de sujeitos passivos de IRC com sede ou direcção efectiva em território português, são deduzidos os rendimentos incluídos na base tributável correspondentes a lucros e reservas distribuídos, desde que:

1) A sociedade que distribui os lucros e reservas tenha sede ou direcção efectiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC, ou esteja sujeita ao imposto especial de jogo;
2) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime de transparência fiscal;
3) A entidade beneficiária detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros ou reservas não inferior a 5% e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante os 24 meses anteriores à data de distribuição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período;
4) A entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC, do imposto do jogo, de um imposto referido no artigo 2.º da Directiva n.º2011/96/EU, do Conselho, de 30 de Novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa referida no n.º1 do artigo 87.º do CIRC (23%), pelo que a taxa mínima será de 13,80%.
5) A entidade que distribui os lucros ou reservas não pode ser um "offshore".

Este regime é também aplicável ao valor atribuído na associação em participação ao associado que seja sujeito passivo de IRC, 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 e ao reembolso efectuado aos sócios em consequência da amortização de participações sociais sem redução de capital.

Este regime é ainda aplicável, independentemente do cumprimento ou não do requisito referente à participação (5%) e ao prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade (24 meses), aos rendimentos em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros e das mútuas de seguros e, bem assim, aos rendimentos referentes a Sociedades de desenvolvimento regional, Sociedades de investimento e Sociedades financeiras de corretagem.

Para além das referidas correcções, determinadas mais-valias contabilísticas podem ser tributadas fiscalmente apenas parcialmente desde que sejam cumpridos determinados requisitos.

Regra geral, as mais-valias realizadas são consideradas como rendimentos que concorrem para a formação do lucro tributável, mas com o objectivo de fomentar o investimento efectuado por parte dos sujeitos passivos, é possível que essa mais-valia não seja tributada na totalidade. Dispõe o artigo 48.º do CIRC que a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas, mediante a transmissão onerosa de activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis, 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. De notar, que o que é considerado em metade do seu valor para a formação do lucro tributável é a diferença entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no período, e não as mais-valias realizadas individualmente.

Como foi referido, para que esta diferença seja considerada em apenas metade do seu valor é necessário o cumprimento de determinados requisitos, sendo necessário que no período anterior ao da realização, no próprio período de tributação, ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos activos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos intangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis, 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 artigo 63.º do CIRC.

Os bens em que seja reinvestido o valor de realização, terão de ser detidos por um período não inferior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização.

No caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o regime acima referido é aplicável à parte proporcional da diferença entra as mais-valias e as menos-valias realizadas.

Por último, de referir que a intenção de efectuar o reinvestimento deve ser mencionado na declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES – Informação Empresarial Simplificada) do período de tributação em que a realização ocorre e comprovando na mesma e nas declarações dos dois períodos de tributação seguintes os reinvestimentos efectuados, e caso não ocorra o reinvestimento, total ou

parcial, do valor de realização até ao fim do segundo período de tributação seguinte ao da realização, considera-se como rendimento desse período de tributação, respectivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença não incluída na formação do lucro tributável, majorada em 15%.

### 2.4.2. Gastos

Regra geral, são considerados como gastos fiscais todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Os gastos dedutíveis devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.

No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;
b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;
c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;
d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;
e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados;

Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n. º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma.

Porém, determinados gastos são excluídos, total ou parcialmente, para efeitos fiscais por apresentarem um elevado risco quanto à prática de abusos por parte dos sujeitos passivos. Por outro lado, existem gastos que para além de serem aceites para efeitos fiscais são ainda majorados.

Segue-se uma enumeração de gastos contabilísticos não aceites para efeitos fiscais:

1) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que, directa ou indirectamente, incidam sobre os lucros;
2) Gastos referentes a despesas ilícitas;
3) Correcções relativas a períodos de tributação anteriores;
4) Associados à aplicação do método de equivalência patrimonial;
5) Associados a ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor;
6) Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capitais;

7) Ajustamentos em inventários para além dos limites legais e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais;
8) Depreciações e amortizações, perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis e desvalorizações excepcionais, não aceites como gastos;
9) 40% do aumento das depreciações dos activos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal;
10) Provisões não dedutíveis ou apara além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros;
11) Créditos incobráveis não aceites como gastos;
12) Realizações de utilidade social não dedutíveis;
13) Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente;
14) Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar;
15) Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;
16) Indemnizações por eventos seguráveis;
17) Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, não facturados a clientes, escriturados 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 aqueles encargos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;
18) Encargos não devidamente documentados;
19) Encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que não sejam aceites como gastos;
20) Encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;
21) Juros 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 ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante;
22) Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;

23) Contribuição sobre o sector bancário;
24) Menos-valias realizadas referentes a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Para uma melhor compreensão, seguem-se algumas notas consideradas relevantes relativamente a encargos não dedutíveis para efeitos fiscais:

a) Relativamente a ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, de referir que as mesmas não são dedutíveis 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 aqueles encargos;.
b) Não são também dedutíveis para efeitos fiscais os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte que exceda o limite das depreciações aceites para efeitos fiscais:.
c) De referir que o limite de depreciações aceite para efeitos fiscais é o correspondente à aplicação das taxas de depreciação e amortização do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, sobre os valores da portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, referida no ponto 2.4.2.1.2. – Depreciações e amortizações;.
d) Os encargos com combustíveis não são dedutíveis sempre que não se faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao activo do sujeito passivo ou por ele utilizados em regime de locação, e de que não são ultrapassados os consumos normais;.
e) Não são aceites para efeitos fiscais os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos efectuados pelos sócios à sociedade, na parte em excedam o valor correspondente à taxa de referência da Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante (Portaria n.º 184/2002, de 4 de Março);.
f) Não são dedutíveis os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao final do período de tributação seguinte;.
g) Neste caso, 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;.
h) Sempre que os gastos respeitem à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou

indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, não são dedutíveis na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam;.

i) De referir que, tal como na situação anterior, é necessário que os lucros sejam pagos ou colocados à disposição dos beneficiários até ao final do período de tributação seguinte, caso contrário, 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.

#### 2.4.2.1. Mensuração e perdas por imparidades em activos correntes

**a) Mensuração e perdas por imparidade nos Inventários**

Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação de métodos que utilizem:

a) Custos de aquisição ou de produção;
b) Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;
c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda;
d) Preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado;

No apuramento do lucro tributável são dedutíveis as perdas por imparidade em inventários reconhecidos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

**b) Perdas por imparidade em dívidas a receber**

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais, as perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, que estejam relacionadas com créditos resultantes da actividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade. Podem, igualmente, ser deduzidas as perdas por imparidade relacionadas com recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros.

As perdas por imparidade que não devam subsistir, por deixarem de se verificar as condições objectivas que as determinaram, consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respectivo período de tributação.

**1) Perdas por imparidade em créditos**

Como acima referido, são aceites fiscalmente as perdas por imparidade referentes a créditos de cobrança duvidosa que resultam da actividade normal da empresa. Assim, são considerados como créditos de cobrança duvidosa aqueles que o risco de incobrabilidade se encontre devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

a) O devedor tenha pendente processo de execução , processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de aAgosto;
b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;
c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

O montante anual acumulado das perdas por imparidade dos créditos referidos na alínea c) acima, não podem ultrapassar os seguintes limites:

a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

Contudo, os seguintes créditos não são considerados como créditos de cobrança duvidosa:

a) Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
b) Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
c) Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais e os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo se o devedor tenha pendente um processo de insolvência e recuperação de empresas ou processo de execução, ou os créditos tenham sido reclamados judicialmente.

### 2.4.2.2. Depreciação amortizações e perdas por imparidades em activos não correntes

**a) Depreciações e Amortizações**

Para analisarmos esta rubrica temos de ter em conta as regras estabelecidas no próprio CIRC, bem como as regras do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deperecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis, os activos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultante da sua utilização ou do decurso do tempo.

Os activos fixos tangíveis e as propriedades de investimento só se consideram sujeitos a deperecimento após a sua entrada em funcionamento ou utilização.

Quanto aos activos intangíveis e os activos biológicos que não sejam consumíveis só se consideram sujeitos a deperecimento, a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se for posterior, ou, ainda, no que se refere aos activos intangíveis, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de rendimentos, a partir da sua utilização com esse fim..

Em regra, o cálculo das depreciações e amortizações faz-se pelo método de quotas constantes, existindo no entanto a possibilidade, mediante determinados requisitos, a utilização de outros métodos.

Pelo método de quotas constantes, a quota anual de depreciação ou amortização aceite como gastos fiscal do período determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no Decreto Regulamentar ao custo de aquisição ou de produção, ao valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal, ao valor de mercado à data de abertura de escrita para os bens objecto de avaliação para esse efeito quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção.

As taxas definidas no Decreto Regulamentar são consideradas as taxas máximas de depreciação e amortização aceites fiscalmente, correspondendo ao período mínimo de vida útil do elemento do activo. Por sua vez, as taxas mínimas respeitam a metade das taxas máximas, correspondendo ao período máximo de vida útil do elemento do activo.

Relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.

De referir que relativamente a elementos do activo sujeitos a deperecimento cujos custos unitários não ultrapassam 1.000 euros, é aceite a dedução, no período de tributação do respectivo custo de aquisição ou de produção, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

Referimos também que, de acordo com o estabelecido pela alínea a) do n.º 2 do artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, as reava-

liações de bens efectuadas ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, não são aceites como gasto para efeitos fiscais em 40% do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações.

Por último, são especificados no código depreciações e amortizações não aceites fiscalmente, designadamente:

1) As depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a depreciação;
2) As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deperecimento;
3) As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos;
4) As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Autoridade Tributárias e Aduaneira;
5) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das Finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, 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.

Relativamente a este último ponto de referir que já foi definida a referida portaria (Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho), tendo sido estipulados os seguintes limites:

1) Para viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação iniciado em 1 de Janeiro de 2010 ou após essa data, o montante de 40.000 euros;
2) Para viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação iniciado em 1 de Janeiro de 2011 ou após essa data, o montante passa a ser de:
    a) 45.000 euros relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica;
    b) 30.000 euros relativamente às restantes viaturas não abrangidas na alínea anterior.
3) Para viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação que se iniciem em 1 de Janeiro de 2012 ou após essa data, o montante passa a ser de:
    a) 50.000 euros relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica;
    b) 25.000 euros relativamente às restantes viaturas não abrangidas na alínea anterior;

De referir que apesar de a portaria não referir, para viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação anteriores a 2010, o limite será o estipulado à data de aquisição, ou seja, 29.927,87 euros (conforme informação vinculativa emitida pela Direcção-Geral dos Impostos, Processo 816/2011).

O modelo oficial do mapa de amortizações a utilizar para o período 2013, e seguintes, encontra-se estipulado na Portaria 94/2013.

**b) Perdas por imparidades**

São dedutíveis as perdas por imparidade que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas nos activos não correntes, mas apenas após a aceitação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Consideram-se desvalorizações excepcionais as provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, designadamente, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.

### 2.4.2.3. Provisões

Podem ser deduzidas as provisões que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso e a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços.

O montante anual da provisão para garantias a clientes é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia 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.

Podem também ser deduzidas as provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado-membro da União Europeia.

Sempre que as provisões acima descritas não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos, consideram-se rendimentos do respectivo período de tributação.

Por último, são ainda dedutíveis as provisões que, sendo constituídas por empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração.

O montante anual desta provisão corresponde ao valor que resulta da divisão dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos.

No entanto, pode ser aceite um montante anual diferente do acima descrito, quando o nível previsto da exploração for irregular ao longo do tempo, sendo necessária autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos mediante requerimento do sujeito passivo.

### 2.4.2.4. Outros gastos

#### 2.4.2.4.1. Créditos incobráveis

Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas do período de tributação sempre que resultem de processo de execução após o registo da extinção do mesmo por inexistência de bens penhoráveis, de processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caracter limitado ou após a homologação da deliberação da Assembleia de credores, de processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, do SIREVE após a celebração do acordo previsto no artigo 12.º deste regime, de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais após decisão arbitral, e por último, do regime jurídico da prestação e serviços públicos essenciais, os créditos se encontrem prescritos e o seu valor não ultrapasse o montante de €750.

De notar, que estes gastos apenas são aceites fiscalmente quando relativamente aos mesmos, não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.

#### 2.4.2.4.2. Realizações de utilidade social

As regras a aplicar relativamente a estes gastos encontram-se tipificadas no artigo 43.º do CIRC, segundo as quais são considerados gastos do período de tributação os gastos 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 DGCI, efectuadas 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.

Os gastos referentes a creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%.

São ainda considerados como 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:

a) Contratos de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida de doença ou saúde, 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;
b) Contratos de seguros de doença ou saúde em benefício dos trabalhadores, reformados ou respectivos familiares.

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

De referir que a aceitação fiscal destes gastos se encontra dependente do cumprimento de determinados requisitos, que se encontram especificados no n.º 4 do artigo 43.º do CIRC.

#### 2.4.2.4.3. Quotizações a favor de associações empresariais

Relativamente a quotizações pagas pelos associados a favor das associações empresariais é aceite como gasto fiscal do período o valor correspondente a 150% do total.

#### 2.4.2.4.4. Activos intangíveis, propriedades de investimento e activos biológicos não consumíveis

Como referido no ponto 2.4.2.2, são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deperecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis, os activos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultante da sua utilização ou do decurso do tempo.

Contudo, são aceites como gastos fiscais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelo ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada e o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais.

Tanto o custo de aquisição, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias das propriedades de investimento, como o custo de aquisição dos activos biológicos não consumíveis, que sejam subsequentemente mensuradas ao justo valor, são também aceites como gastos fiscais em partes iguais durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima da depreciação que seria fiscalmente aceite caso esse activo tivesse permanecido reconhecido ao custo de aquisição.

### 2.4.3. Outras correcções

#### 2.4.3.1. Menos-valias e mais-valias realizadas na transmissão onerosa de partes de capital

Não concorrem para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC com sede ou direcção efectiva em território português as mais e menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa, qualquer seja o título por que se opere e independentemente da percentagem de participação transmitida, de partes sociais detidas ininterruptamente por um período não inferior a 24 meses, desde que,

na data da respectiva transmissão, se mostrem cumpridos os requisitos previstos para a eliminação da dupla tributação económica.

Não concorrem ainda para a formação do lucro tributável as mais e menos-valias realizadas com a transmissão de outros instrumentos de capital próprio associados às partes sociais acima referidas, designadamente prestações suplementares e as mais e menos-valias resultantes da transmissão onerosa de partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio no âmbito de operações de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de partes sociais abrangidas pelo regime especial do artigo 73.º e seguintes.

#### 2.4.3.2. Reconstituição de jazidas

Os sujeitos passivos que exerçam a indústria extractiva de petróleo podem deduzir, para efeitos fiscais, o menor dos seguintes valores, desde que seja investido em prospecção ou pesquisa de petróleo em território português dentro dos três períodos seguintes:

1) 30% do valor bruto das vendas do petróleo produzido nas áreas de concessão efectuadas no período de tributação a que respeita a dedução;
2) 45% da matéria colectável que se apuraria sem consideração desta dedução.

Esta dedução encontra-se condicionada à não distribuição de lucros por montante equivalente ao valor ainda não investido nos termos aí previstos e sempre que não se verifiquem os requisitos para a dedução deve efectuar-se a respectiva correcção fiscal em que se verificou o incumprimento.

### 2.4.4. Tributações autónomas

O mecanismo das tributações autónomas foi criado com o intuito de desincentivar e compensar o Estado pelo abuso por parte dos sujeitos passivos relativamente a determinadas despesas, encontrando-se este mecanismo previsto no artigo 88.º do CIRC..

As despesas não documentadas, para além de não serem aceites para efeitos fiscais, são tributadas autonomamente à taxa de 50%. Sempre que estas despesas respeitem a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, ou a sujeitos passivos que aufiram rendimentos sujeitos ao imposto especial sobre jogo, a taxa a aplicar será de 70%.

Os encargos efectuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjectivas e que exerçam, a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica são tributados autonomamente às seguintes taxas:

a) 10% no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a € 25.000;

b) 27,50% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 25.000 e inferior a € 35.000;
c) 35% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 35.000.

Os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afectos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo e as depreciações referentes a viaturas utilizadas por trabalhador ou membro de órgão social do sujeito passivo que se encontrem a ser tributadas como rendimento em sede de IRS, são excluídas desta tributação autónoma.

As despesas de representação dedutíveis são tributadas autonomamente à taxa de 10%.

As despesas 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 o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efectivamente realizadas e que não têm carácter um anormal ou montante exagerado, não são aceites para efeitos fiscais e encontram-se sujeitas a tributação autónoma à taxa de 35%.

Sempre que estas despesas respeitem a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa a aplicar será de 55%.

São tributadas autonomamente à taxa de 5% os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, com excepção da parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os não dedutíveis, sempre que o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal no período de tributação a que os encargos respeitam.

Os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam os lucros 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, são tributados autonomamente à taxa de 23%. No cálculo desta tributação autónoma, pode ser deduzido o imposto eventualmente retido na fonte, deixando de ser possível, nesse caso, a sua dedução no processo de liquidação do IRC.

São tributados autonomamente à taxa de 35% os 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 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 efectuado directamente pelo sujeito passivo, quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra actividade.

São ainda 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 euros, 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 referidas são elevadas em 10 pontos percentuais, sempre que os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que as mesmas respeitam, desde que relacionados com o exercício de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.

O disposto relativamente às tributações autónomas não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à actividade exercida por seu intermédio.

Nem todas as situações acima referidas se aplicam aos sujeitos passivos que optaram pelo regime simplificado de determinação da matéria colectável, pelo que no ponto referente ao regime simplificado iremos abordar esta questão.

No quadro abaixo, apresentamos uma sistematização das taxas de tributação autónomas aplicáveis no ano em curso:

| Alínea do artigo 88.º do CIRC aplicável | Taxa de tributação autónoma | Taxa de tributação autónoma para sujeitos passivos com prejuízo |
|---|---|---|
| Despesas não documentadas (n.º 1) | 50% | 60% |
| Despesas não documentadas efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que aufiram rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo (n.º 2) | 70% | 80% |
| Encargos efectuados com viaturas ligeiras de passageiros cujo custo de aquisição seja inferior ao montante fixado nos termos do n.º 3 do artigo 88.º (inferior a 25.000 euros) motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica (n.º 3) | 10% | 20% |
| Encargos efectuados com viaturas ligeiras de passageiros cujo custo de aquisição, conforme montante fixado nos termos do n.º 3 do artigo 88.º seja igual ou superior a 25.000 euros e inferior a 35.000 euros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica (n.º 3) | 27,5% | 37,5% |
| Encargos efectuados com viaturas ligeiras de passageiros cujo custo de aquisição seja igual ou superior ao montante fixado nos termos da alínea n.º 3 do artigo 88.º (superior a 35.000 euros) motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica (n.º 4) | 35% | 45% |
| Encargos dedutíveis relativos a despesas de representação (n.º 7) | 10% | 20% |

| | | |
|---|---|---|
| Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável (n.º 8) | 35% | 45% |
| Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a pessoas colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que aufiram rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo (n.º 8) | 55% | 65% |
| Encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS e Segurança Social na esfera do respectivo beneficiário e documentadas por mapa justificativo da despesa (n.º 9) | 5% | 15% |
| Encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS e Segurança Social na esfera do respectivo beneficiário, bem como estes encargos, sem que exista mapa justificativo da despesa (n.º 9) | Acresce Q 07<br><br>Sem tributação autónoma | Acresce Q 07<br><br>Tributação autónoma: 15% |
| Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem 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 (n.º 11) | 25% | 35% |
| Gastos relacionados com indemnizações ou compensações não relacionadas com a concretização de objectivos pelos gestores (n.º 13 alínea a) | 35% | 45% |
| 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 euros, 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 (n.º 13 alínea b) | 35% | 45% |

### 2.4.5. Medidas Anti-Abuso

#### 2.4.5.1. Preços de transferência

Relativamente a operações comerciais e operações financeiras, efectuadas por um sujeito passivo e uma entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual se encontre em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Consideram-se que duas entidades se encontram em situação de relações especiais quando uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra.

Para a determinação dos termos ou condições que seriam normalmente praticadas entre entidades independentes deve ser utilizado o método ou os métodos que se seguem:

1) Método do preço comparável, o método de preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;
2) Método do fraccionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos do ponto 1) não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não sejam os mais fiáveis.

De referir que deve ser mantida organizada a documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência.

Por último, deve o sujeito passivo indicar na declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES), a existência ou não, no período de tributação a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais se encontra em situação de relações especiais.

#### 2.4.5.2. Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis

Quanto à determinação do lucro tributável nos termos do CIRC referente à transmissão de direitos reais sobre imóveis, devem ser adoptados o valores normais de mercado, que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

Sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, o valor a considerar para determinação do lucro tributável deve ser este.

#### 2.4.5.3. Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

Dispõe o artigo 66.º do CIRC que são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, directa ou indirectamente mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades, os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, sendo essa imputação efectuada na proporção do capital, ou dos direitos sobre rendimentos ou os elementos patrimoniais detidos dessas entidades.

Dispõe ainda o mesmo artigo que, quando pelo menos 50% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre rendimentos ou os elementos patrimoniais sejam detidos, directa ou indirectamente mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, por sujeitos passivos de IRC ou IRS residentes em território português, os lucros e rendimentos da entidade detida são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham pelo menos 10% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre rendimentos ou os elementos patrimoniais dessa entidade.

#### 2.4.5.4. Subcapitalização

O regime introduzido em 2014 procedeu a uma nova alteração no artigo 67.º do CIRC, os gastos de financiamento líquidos são dedutíveis até á concorrência do maior dos seguintes limites:

a) 1.000.000 euros; ou
b) 30% do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos

São considerados gastos de financiamento líquidos as importâncias devidas ou associadas à remuneração de capitais alheios.

Sempre que o período de tributação tenha duração inferior a um ano, o limite referido na alínea a) é determinado proporcionalmente ao número de meses desse período de tributação.

Contudo, os gastos de financiamento líquidos não deduzidos por ultrapassarem o limite acima referido podem ser considerados na determinação do lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, desde que em conjunto com os restantes gastos de financiamento desse período cumpram este mesmo limite.

Quando aplicável o limite da alínea b), sempre que o montante dos gastos de financiamento deduzidos seja inferior a 30% do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos, a diferença para o limite não utilizada acresce ao limite máximo dedutível em cada um dos cinco períodos de tributação posteriores, até à sua integral utilização. De notar que a dedução nos cinco períodos posteriores apenas pode ser efectuada ao limite da alínea b).

Nos casos em que exista um grupo de sociedades sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a sociedade dominante pode optar, para efeitos da determinação do lucro tributável do grupo, pela aplicação do disposto no presente artigo aos gastos de financiamento líquidos do grupo.

Este regime é aplicável, com as necessárias adaptações, aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, não sendo aplicável às entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal, nem às sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras ou empresas de seguros com sede em outro Estado membro da União Europeia.

De acordo com as disposições transitórias, previstas, nos períodos iniciados entre 2014 e 2017, o limite da alínea b) é de, 60% em 2014, 50% em 2015, 40% em 2016 e 30% a partir de 2017.

### 2.5. Métodos de determinação do lucro tributável

Regra geral, o lucro tributável, ou seja, o valor base para o cálculo da matéria colectável, é determinado com base na declaração apresentada pelo contribuinte.

Nos casos de falta de apresentação da declaração, a liquidação do imposto é efectuada pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), presumindo uma

matéria colectável com base na retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria colectável do período mais próximo que se encontre determinado.

Por outro lado, desde que cumpridos os requisitos exigidos no artigo 87.º da Lei Geral Tributária (LGT), pode a determinação do lucro tributável pela DGCI ser efectuada pela aplicação de métodos indirectos e posteriormente comunicado ao contribuinte o lucro tributável a considerar para a liquidação do imposto.

### 2.5.1. Métodos indirectos

Dispõe o artigo 57.º do CIRC que a aplicação de métodos indirectos na determinação do lucro tributável é efectuada segundo as condições previstas nos artigos 87.º a 89.º da LGT.

Assim, segundo o artigo 87.º da LGT a aplicação de métodos indirectos apenas se pode efectuar no caso de:

1) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
2) Impossibilidade de comprovação e quantificação directo e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
3) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na LGT;
4) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo;
5) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem do prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;
6) Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a 100.000 euros, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Os sujeitos passivos são notificados através de carta registada com aviso de recepção do lucro tributável fixado por métodos indirectos, com indicação dos critérios e cálculos que estiveram na sua origem.

Por último, de referir que é possível no prazo de 30 dias contados a partir da data de notificação, o sujeito passivo solicitar a revisão do lucro tributável fixado, através de requerimento dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal e devidamente fundamentado.

# 4.º CAPÍTULO

# TAXAS, LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO

## 1. TAXAS

### 1.1. Taxas gerais

A taxa geral de IRC a aplicar depende da categoria do sujeito passivo e do tipo de rendimentos sujeitos a IRC. Assim, as taxas de IRC a aplicar são as que se seguem.

#### 1.1.1. Entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável

Relativamente a estas entidades dispõe o n.º 1 do artigo 87.º do CIRC que a taxa de IRC a aplicar à matéria colectável é de 23%.

No caso de sujeitos passivos que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial que sejam qualificados como pequena ou média empresa, nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de nNovembro, a taxa de IRC aplicável aos primeiros € 15.000 euros de matéria colectável é de 17 %, aplicando-se a taxa de 23% ao excedente.

A aplicação da taxa prevista no número anterior está sujeita às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de minimis.

#### 1.1.2. Entidades residentes que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola

Relativamente a estas entidades dispõe o n.º 5 do artigo 87.º do CIRC que a taxa a aplicar ao rendimento global é de 21,50%.

#### 1.1.3. Entidades não residentes sem estabelecimento estável

Relativamente a estas entidades dispõe o n.º 4 do artigo 87.º do CIRC que, regra geral, a taxa a aplicar aos rendimentos é de 25%; contudo, para determinados rendimentos, dispõe o mesmo artigo que são sujeitos a taxas específicas.

Segue-se a tabela com os rendimentos sujeitos a taxas específicas e as taxas a aplicar:

| | |
|---|---|
| Prémios de rifas, totoloto, jogo do loto, bem como importâncias ou prémios atribuídos em sorteios ou concursos | 35% |
| Rendimentos de capitais sempre que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo, termos em que se aplicam as regras gerais | 35% |
| Rendimentos de capitais obtidos por entidades não residentes em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças | 35% |

### 1.1.4. Cooperativas – Estatuto Fiscal Cooperativo

O Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC), aprovado pela Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro é aplicável às cooperativas de primeiro grau, de grau superior e às régies cooperativas, desde que constituídas, registadas e funcionando nos termos do Código Cooperativo e demais legislação aplicável.

A taxa de IRC aplicável ao resultado tributável das cooperativas é de 20%, com excepção dos resultados provenientes de operações com terceiros, de actividades alheias aos fins cooperativos e dos abrangidos pela tributação pelo lucro consolidado, aos quais será aplicável a taxa prevista no n.º 1 do artigo 87.º do CIRC.

Por último, o artigo 13.º do EFC prevê vários tipos de cooperativas isentas, nomeadamente, agrícolas, culturais, consumo, de habitação e construção e de solidariedade social. Essa isenção encontra-se condicionada ao cumprimento das regras definidas no artigo mencionado.

## 1.2. Taxa adicional

### 1.2.1. Derrama estadual

Os 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 no território português encontram-se sujeitos a uma taxa adicional sobre o lucro tributável como se segue:

| Lucro tributável (Euros) | Taxas (%) |
|---|---|
| De mais de 1.500.000 até 7.500.000 | 3 |
| De mais de 7.500.000 até 35.500.000 | 5 |
| Superior a 35.500.000 | 7 |

Quando o lucro tributável for superior ao montante de 7.500.000 euros e inferior a 35.000.000 euros, aplica-se a taxa de 3% ao montante de 6.000.000 euros, e a taxa de 5% ao montante do lucro tributável que exceda os 7.500.000.

Quando o lucro tributável for superior ao montante de 35.000.000 euros, aplica-se a taxa de 3% ao montante de 6.000.000 euros, a taxa de 5% ao montante de 27.500.000 euros, e a taxa de 7% ao montante do lucro tributável que exceda os 35.000.000 euros.

Relativamente a sociedades abrangidas pelo regime especial dos grupos de sociedades, as taxas incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a dominante.

De acordo com as disposições transitórias previstas as alterações introduzidas aplicam-se apenas aos lucros tributáveis referentes ao período de tributação que se inicie após 1 de Janeiro de 2014.

## 2. DEDUÇÕES À COLECTA

Dispõe o n.º 2 do artigo 90.º do CIRC que podem ser deduzidos à colecta os montantes referentes às seguintes rubricas:

1) Dupla tributação jurídica internacional;
2) Dupla tributação económica internacional;
3) Benefícios fiscais;
4) Pagamento especial por conta;
5) Retenções na fonte com natureza de pagamento por conta e não susceptíveis de compensação ou reembolso.

O ponto referente às retenções na fonte será abordado no ponto 3.4. – Pagamentos – Retenções na fonte.

### 2.1. Dupla tributação jurídica internacional

O crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional apenas é aplicável quando a matéria colectável inclui os rendimentos obtidos no estrangeiro, sendo deduzido o menor das seguintes importâncias:

1) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
2) Fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correcção prevista no n.º 1 do artigo 68.º, líquidos de gastos, directa ou indirectamente, suportados para a sua obtenção.

De referir que quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada com Portugal, a tributação não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na respectiva convenção.

Sempre que não seja possível efectuar a dedução, por insuficiência de colecta no período de tributação em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos na matéria colectável, o remanescente pode ser deduzido à colecta dos cinco períodos de tributação seguintes, com o limite que corresponder aos rendimentos obtidos no país em causa incluídos na matéria colectável.

### 2.1.1. Convenções celebradas por Portugal:

Os sujeitos passivos residentes em território português são tributados em sede de IRC pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo aqueles que foram obtidos fora do território português.

Estes rendimentos são igualmente tributados nos territórios onde foram obtidos, pelo que origina situações de dupla tributação. Assim, são celebradas convenções entre os Estados de modo a eliminar esta dupla tributação.

Segue-se a tabela com as convenções celebradas por Portugal.

**CONVENÇÕES CELEBRADAS POR PORTUGAL**

| | | |
|---|---|---|
| ÁFRICA DO SUL | Resolução da Assembleia da República n.º53/2008 de 22 de Setembro | Aviso publicado em 20.11.2008 EM VIGOR DESDE 22.10.2008 |
| ALEMANHA | Lei 12/82 de 03 de Junho | Aviso publicado em 14.10.1982 EM VIGOR DESDE 08.10.1982 |
| ARGÉLIA | Resolução da Assembleia da República n.º 22/2006 de 23 de Março | Aviso publicado em 05.05.2006 EM VIGOR DESDE 01.05.2006 |
| ÁUSTRIA | Decreto-Lei n.º 70/71 de 08 de Março | Aviso publicado em 08.02.1972 EM VIGOR DESDE 28.02.1972 |
| BARBADOS | Assinada em 22.10.2010 | Pendente |
| BÉLGICA | Decreto-Lei n.º 619/70, 15 de Dezembro. Convenção Adicional (Res. Ass. Rep. N.º 82/00 de 14 de Dezembro) (Res. Ass. Rep. N.º 82/00 de 14 de Dezembro) | Aviso publicado em 17.02.1971 EM VIGOR DESDE 19.02.1971. Convenção Adicional em vigor desde 05.04.2001 Convenção Adicional em vigor desde 05.04.2001 |
| BRASIL | Resolução da Assembleia da República n.º33/2001 de 27 de Abril | Aviso publicado em 14.12.2001 EM VIGOR DESDE 05.10.2001 com efeitos a 01.01.2000 |
| BULGÁRIA | Resolução da Assembleia da República n.º 14/96 de 11 de Abril | Aviso n.º 258/96 publicado em 26.08 EM VIGOR DESDE 18.07.1996 |
| CABO VERDE | Resolução da Assembleia da República n.º 63/00 de 12 de Julho | Aviso n.º 4/2001 publicado em 18.01 EM VIGOR DESDE 15.12.2000 |
| CANADÁ | Resolução da Assembleia da República n.º 81/00 de 6 de Dezembro | Aviso publicado em 17.10.2001 EM VIGOR DESDE 24.10.2001 |
| CHILE | Resolução da Assembleia da República n.º 28/2006 de 6 de Abril | Aviso publicado em 29.12.2008 EM VIGOR DESDE 25.08.2008 |
| CHINA | Resolução da Assembleia da República n.º 28/2000 de 30 de Março | Aviso n.º 109/2000 publicado em 02.06 EM VIGOR DESDE 08.06.2000 |
| COLÔMBIA | Assinada em 30.08.2010 | Pendente |
| COREIA | Resolução da Assembleia da República n.º 25/97 de 08 de Maio | Aviso n.º 315/97 publicado em 27.12 EM VIGOR DESDE 21.12.1997 |
| CUBA | Resolução da Assembleia da República n.º 49/01 de 13 de Julho | Aviso publicado em 23.01.2006 EM VIGOR DESDE 28.12.2005 |
| DINAMARCA | Resolução da Assembleia da República n.º 6/02 de 23 de Fevereiro | Aviso n.º 53/2002 de 15/066 EM VIGOR DESDE 24.05.2002 a produzir efeitos após 01.01.03 |

| | | |
|---|---|---|
| EMIRADOS ÁRABES UNIDOS | Assinada em 17.01.2011 | Pendente |
| ESPANHA | Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de Janeiro | Aviso n.º 164/95 publicado em 18.07 EM VIGOR DESDE 28.06.1995 |
| ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA | Resolução da Assembleia da República n.º 39/95 de 12 de Outubro | Aviso n.º 35/96 publicado em 09.01 EM VIGOR DESDE 01.01.1996 |
| ESLOVÁQUIA | Resolução da Assembleia da República n.º 49/04 de 13 de Julho | Aviso n.º 191/04 publicado em 04.12 EM VIGOR DESDE 02.11.2004 |
| ESLOVÉNIA | Resolução da Assembleia da República n.º 48/04 de 10 de Julho | Aviso n.º 155/04 publicado em 31.08 EM VIGOR DESDE 13.08.2004 |
| ESTÓNIA | Resolução da Assembleia da República n.º 47/04 de 08 de Julho | Aviso publicado em 27.11.2004 EM VIGOR DESDE 23.07.2004 |
| FINLÂNDIA | Decreto-Lei n.º 494/70 de 23 de Outubro | Aviso publicado em 22.08.1980 EM VIGOR DESDE 14.07.1971 |
| FRANÇA | Decreto-Lei n.º 105/71 de 26 de Março | Aviso publicado em 13.11.1972 EM VIGOR DESDE 18.11.1972 |
| GRÉCIA | Resolução da Assembleia da República n.º 25/02 de 4 de Abril | Aviso n.º 85/2002 publicado em 24.09 EM VIGOR DESDE 13.08.2002 |
| GUINÉ-BISSAU | Resolução da Assembleia da República n.º 55/09, de 30 de Julho | Sem Aviso |
| HOLANDA | Resolução da Assembleia da República n.º 62/00 de 12 de Julho | Aviso n.º 167/00 publicado em 24.08 EM VIGOR DESDE 11.08.2000 |
| HONG KONG | Assinada em 22.03.2001 | Pendente |
| HUNGRIA | Resolução da Assembleia da República nº 4/99 de 28 de Janeiro | Aviso n.º 126/00 publicado em 30.06 EM VIGOR DESDE 08.05.2000 |
| ÍNDIA | Resolução da Assembleia da República n.º 20/2000 de 6 de Março | Aviso n.º 123/00 publicado em 15.06 EM VIGOR DESDE 05.04.2000 |
| INDONÉSIA | Resolução da Assembleia da República n.º 64/2006 de 6 de Dezembro | Aviso publicado em 04.04.2008 EM VIGOR DESDE 11.05.2007 |
| IRLANDA | Resolução da Assembleia da República n.º 29/94 de 24 de Junho | Aviso n.º 218/94 publicado em 24.08 EM VIGOR DESDE 11.07.1994 |
| ISRAEL | Resolução da Assembleia da República n.º02/2008 de 15 de Janeiro | Aviso publicado em 13.06.2008 EM VIGOR DESDE 18.02.2008 |
| ISLÂNDIA | Resolução da Assembleia da República n.º 16/02 de 8 de Março | Aviso n.º 48/2002 publicado em 08.06 EM VIGOR DESDE 11.04.2002 a produzir efeitos após 01.01.03 |
| ITÁLIA | Lei n.º 10/82 de 01 de Junho | Aviso publicado em 07.01.1983 EM VIGOR DESDE 15.01.1983 |
| JAPÃO | Assinada em 19.12.2011 | Pendente |
| KOWEIT | Assinada em 23.02.2010 | Pendente |
| LETÓNIA | Resolução da Assembleia da República n.º 12/2003, de 28 de Fevereiro | Aviso n.º 138/03 publicado em 26.04.2003 EM VIGOR DESDE 07.03.2003 |
| LITUÂNIA | Resolução da Assembleia da República n.º 10/2003, de 25 de Fevereiro | Aviso n.º 123/03 publicado em 22.03.2003 EM VIGOR DESDE 26.02.2003 |
| LUXEMBURGO | Resolução da Assembleia da República n.º 56/00, de 30 de Junho | Aviso n.º 256/2000 publicado em 30.12 EM VIGOR DESDE 30.12.2000 |

| | | |
|---|---|---|
| MACAU | Resolução da Assembleia da República n.º 80-A/99 de 16 de Dezembro | Aviso n.º 72/2001 publicado em 16.07 EM VIGOR DESDE 01.01.1999 |
| MALTA | Resolução da Assembleia da República n.º 11/02 de 25 de Fevereiro | Aviso n.º 33/2002 publicado em 06.04.2002 e rectificado em 30.04.2002 EM VIGOR DESDE 05.04.2002 a produzir efeitos após 01.01.03 |
| MARROCOS | Resolução da Assembleia da República n.º 69 -A/98 de 23 de Dezembro | Aviso n.º 201/2000 publicado em 16.10 EM VIGOR DESDE 27.06.2000 |
| MÉXICO | Resolução da Assembleia da República n.º 84/00 de 15 de Dezembro | Aviso n.º 49/01 publicado em 21.05 EM VIGOR DESDE 09.01.2001 |
| MOÇAMBIQUE | Resolução da Assembleia da República n.º 36/92 de 30 de Dezembro | Aviso n.º 55/95 publicado em 03.03 EM VIGOR DESDE 01.01.1994 |
| MOLDOVA | Resolução da Assembleia da República n.º 106/2010 de 2 de Setembro | Aviso n.º 300/2010 publicado em 08.11 EM VIGOR DESDE 18.10.2010 |
| NORUEGA | Em 11.03.2011 | Convenção aprovada pelo Dc nº504/70, de 27 de Outubro foi substituida por outra assinada em 11.03.2011 |
| PANAMÁ | Assinada em 27.08.2010 | Pendente |
| PAQUISTÃO | Resolução da Assembleia da República n.º 66/2003, de 2 de Agosto | Aviso n,º 6/08, publicado em 21.01. EM VIGOR DESDE 4.06.2007. |
| POLÓNIA | Resolução da Assembleia da República n.º 57/97 de 09 de Setembro | Aviso n.º 52/98 publicado em 25.03 EM VIGOR DESDE 04.02.1998 |
| REINO UNIDO | Decreto-Lei n.º 48497 de 24 de Julho de 1968 | Aviso publicado em 03.03.1969 EM VIGOR DESDE 20.01.1969 |
| REP. CHECA | Resolução da Assembleia da República n.º 26/97 de 09 de Maio | Aviso n.º 288/97 publicado em 08.11 EM VIGOR DESDE 11.12.2002 |
| ROMÉNIA | Resolução da Assembleia da República n.º 56/99 de 10 de Julho | Aviso nº 96/99 publicado em 18.08 EM VIGOR DESDE 14.07.99 |
| RÚSSIA | Resolução da Assembleia da República n.º 10/02 de 25 de Fevereiro | Aviso n.º 32/2003 publicado em 30.01 EM VIGOR DESDE 18.11.1972 |
| SAN MARINO | Assinada em 19.11.2010 | Pendente |
| SINGAPURA | Resolução da Assembleia da República n.º 85/00 de 15 de Dezembro | Aviso n.º 45/01 publicado em 11.05 EM VIGOR DESDE 06.09.99 |
| SUÉCIA | Resolução da Assembleia da República n.º 20/2003, de 11 de Março | Aviso n.º 3/2004 publicado em 02.01 e Aviso n.º 32/2004 publicado em 10.04 EM VIGOR DESDE 19.12.2003 a produzir efeitos após 01.01.00 |
| SUÍÇA | Decreto-Lei n.º 716/74 de 12 de Dezembro | Aviso publicado em 26.02.1976 EM VIGOR DESDE 17.12.1975 |
| TUNÍSIA | Resolução da Assembleia da República n.º 33/2000 de 31 de Março | Aviso n.º 203/2000 publicado em 16.10 EM VIGOR DESDE 21.08.2000 |
| TURQUIA | Resolução da Assembleia da República n.º 13/06 de 21 de Fevereiro | Aviso n.º 2/2007 publicado em 10.01 EM VIGOR DESDE 18.12.2006 |
| UCRÂNIA | Resolução da Assembleia da República n.º 15/02 de 8 de Março | Aviso n.º 34/2002 publicado em 11.04 e rectificado em 30.04.2002 EM VIGOR DESDE 11.03.2002 a produzir efeitos após 01.01.03 |
| URUGUAI | Resolução da Assembleia da República n.º 77/2011, de 5 de Abril | Pendente |
| VENEZUELA | Resolução da Assembleia da República n.º 68/97 de 05 de Dezembro | Aviso n.º 15/98 publicado em 16.01 EM VIGOR DESDE 08.01.1998 |

### 2.1.2 Dupla tributação económica internacional

Esta dedução é aplicável, por opção do sujeito passivo, quando na sua matéria colectável tenham sido incluídos lucros e reservas, distribuídos por entidades residentes fora do território português, e aos quais não seja aplicável o regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas previsto no artigo 51.º do CIRC.

A dedução corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) Fracção do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro pela entidade residente fora do território português e por entidades por esta detidas, directa ou indirectamente, correspondente aos lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo;
b) Fracção do IRC, calculado antes da dedução correspondente aos lucros e reservas distribuídos, acrescidos das correcções previstas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 68.º do CIRC, líquidos dos gastos, directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção, e deduzida do crédito por dupla tributação jurídica internacional.

A dedução é apenas aplicável ao imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro por entidades nas quais o sujeito passivo de IRC com sede ou direcção efectiva em território português:

a) Detenha directa ou indirectamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, uma participação não inferior a 5 % do capital social ou dos direitos de voto;
b) Desde que essa participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante os 24 meses anteriores à distribuição, ou seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

A prova do cumprimento dos requisitos previstos nos números anteriores e do montante de imposto efectivamente pago sobre os lucros e reservas incluídos na matéria colectável deve ser efectuada pelo sujeito passivo através de declarações ou documentos confirmados e autenticados pelas autoridades públicas competentes do Estado, país ou território onde a entidade que distribui os lucros ou reservas, e as entidades detidas por esta nos termos do número anterior, tenham a sua sede ou direcção efetiva.

## 2.2. Benefícios fiscais

Para as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, líquido das deduções previstas nas alíneas a) b) e c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais.

Excluem-se do atrás mencionado os seguintes benefícios fiscais:

a) Os que revistam carácter contratual;
b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II);
c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;
d) Os previstos nos artigos 19.º, 32.º, e 32.º-A e do Estatuto dos Benefícios Fiscais:
e) O regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI).

Para além dos benefícios acima referidos, exclui-se também o Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento criado para o período de 2013.

### 2.3. Pagamento especial por conta (PEC)

A dedução à colecta do pagamento especial por conta é efectuada no próprio período de tributação ou, se insuficiente, até ao sexto período de tributação posterior, após dedução dos montante de referentes à dupla tributação internacional e benefícios fiscais.

Os sujeitos passivos podem ainda, sem prejuízo do acima referido, ser reembolsados da parte que não foi deduzida ao abrigo do mesmo preceito no final do período aí estabelecido, mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo daquele período.

O pagamento especial por conta não deduzido poderá ser reembolsado em caso de cessação de actividade, no próprio período em que foi efectuado o pagamento especial por conta ou até ao terceiro período posterior, mediante requerimento do sujeito passivo dirigido ao chefe do serviço de finanças, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação de actividade.

## 3. PAGAMENTO

### 3.1. Pagamentos por conta

Pelo disposto no artigo 104.º do CIRC, as entidades residentes que exerçam a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável em território português devem efectuar três pagamentos por conta nos meses de Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos em que o período de tributação é diferente do ano civil os pagamentos, devem ser efectuados no sétimo (7.º), nono (9.º) e no dia 15 do décimo segundo (12.º) mês do período de tributação.

Sempre que o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta já efectuado é igual ou superior ao imposto que será devido no final do período de tributação, pode deixar de efectuar o terceiro pagamento por conta.

De referir que no final do período de tributação, se se verificar que em consequência da suspensão do terceiro pagamento por conta, deixou de ser paga 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 cada entrega devia ter sido efectuada até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior.

Nos termos do n.º 4 do presente artigo, ficam dispensados de efectuar pagamentos por conta os contribuintes cujo imposto do exercício de referência (Colecta) para o respectivo cálculo for inferior a 200 euros.

A diferença que existir entre os pagamentos por conta efectuados e o imposto a pagar calculado na declaração periódica de rendimentos, dá lugar a pagamento ou reembolso de imposto. Se os pagamentos por conta já efectuados forem superiores ao valor do imposto calculado na declaração periódica de rendimentos há lugar a reembolso, caso contrário há lugar a pagamento.

Nos casos em que há lugar a pagamento e a declaração de rendimentos enviada não continha erros, o mesmo deve ser efectuado até ao dia 31 de Maio do período seguinte a que respeitam os rendimentos para os sujeitos passivos com período de tributação igual ao ano civil e até ao final do 5.º mês do período seguinte a que respeitam os rendimentos para os sujeitos passivos com período de tributação diferente do ano civil.

Nos casos em que há lugar a pagamento mas a declaração enviada continha erros, o mesmo deve ser efectuado até ao dia em que foi enviada a respectiva declaração de substituição.

Nos casos em que há lugar a reembolso, a declaração de rendimentos foi enviada dentro do prazo e não continha erros, o mesmo é efectuado até ao final do terceiro mês seguinte ao do seu envio.

Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado relativamente ao período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devem efectuar esses pagamentos, líquido da dedução relativa a retenções na fonte. Os pagamentos por conta dos contribuintes cujo volume de negócios seja igual ou inferior a 500.000 euros corresponderão a 80% do montante do imposto liquidado no período anterior, repartido por três montantes iguais, arredondados por excesso para euros. Os pagamentos por conta dos contribuintes com volume de negócios superior a 500.000 euros corresponderão a 95% do montante do imposto liquidado no período anterior, repartido por três montantes iguais, arredondados por excesso para euros.

Dispõe o artigo 108.º do CIRC que as entidades que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola devem efectuar o pagamento do imposto até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração de rendimentos ou, em caso de declaração de substituição, até ao dia do seu envio. Sem-

pre que houver lugar a reembolso o mesmo deve ser efectuado até ao final do terceiro mês seguinte ao do envio da declaração de rendimentos.

Entidades não residentes sem estabelecimento estável ou tendo-o os rendimentos não lhe são imputáveis: os rendimentos auferidos e sujeitos a IRC são, em regra, tributados por retenção na fonte a título definitivo (taxas liberatórias).

### 3.2. Pagamento da derrama estadual

As entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável devem proceder ao pagamento da derrama estadual nos termos que se seguem:

a) Em três pagamentos adicionais por conta;
b) Até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos, pela diferença que existir entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias entregues por conta;
c) Até ao dia do envio da declaração de substituição, pela diferença que existir entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias já pagas.

Sempre que o valor da derrama estadual apurado na declaração de rendimentos for inferior ao valor dos pagamentos adicionais por conta, há lugar a reembolso.

As entidades obrigadas a efectuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta devem efectuar o pagamento adicional por conta nos casos em que no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual, conforme se segue:

| Lucro tributável (Euros) | Taxas (%) |
|---|---|
| De mais de 1.500.000 até 7.500.000 | 2,5 |
| De mais de 7.500.000 até 35.500.000 | 4,5 |
| Superior a 35.500.000 | 6,5 |

Quando o lucro tributável for superior ao montante de 7.500.000 euros e até 35.000.000 euros, aplica-se a taxa de 2,5% ao montante de 6.000.000 euros, e a taxa de 4,5% ao montante do lucro tributável que exceda os 7.500.000 euros.

Quando o lucro tributável for superior a 35.000.000 euros, aplica-se a taxa de 2,5% ao montante de 6.000.000 euros, a taxa de 4,5% ao montante de 27.500.000 euros e a taxa de 6,5% ao montante do lucro tributável que exceda os 35.000.000 euros.

Relativamente a sociedades abrangidas pelo regime especial dos grupos de sociedades, as taxas incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a dominante.

De acordo com as disposições transitórias, as alterações introduzidas aplicam-se apenas aos lucros tributáveis referentes ao período de tributação que se inicie após 1 de Janeiro de 2014.

### 3.3. Pagamento especial por conta

As entidades que exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola, e os não residentes com estabelecimento estável em território português, ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações durante os meses de Março e Outubro ou, no caso de optarem por um período de tributação diferente do ano civil, o pagamento deverá ser efectuado no terceiro mês ou no terceiro e décimo mês do período de tributação respectivo.

De referir que os sujeitos passivos estão dispensados de efectuar pagamentos especiais por conta no período do início de actividade e no seguinte.

Encontram-se ainda dispensados de efectuar os pagamentos especiais por conta 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, os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a partir da data de instauração do processo e os sujeitos passivos que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de actividade a que se refere o artigo 33.º do CIVA.

Encontram-se também dispensados de efectuar o pagamento especial por conta os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria colectável.

O pagamento a efectuar será de montante igual a 1% do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de 1.000 euros, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de 70.000 euros.

Ao montante apurado deduzem-se os pagamentos por conta efectuados no período de tributação anterior.

Relativamente às organizações de produtores e aos agrupamentos de produtores do sector agrícola que tenham sido reconhecidos ao abrigo de regulamentos comunitários, os rendimentos das actividades para as quais foi concedido este reconhecimento são excluídos do cálculo do pagamento especial por conta.

Por último, de referir que quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedade, o pagamento especial por conta é devido por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo à sociedade dominante a determinação do valor global do pagamento especial por conta, deduzindo para este efeito o montante dos pagamentos por conta que seria devido por cada uma das sociedades do grupo se este regime não fosse aplicável, e proceder à sua entrega.

Os pagamentos por conta são os que resultarem da declaração periódica de rendimentos de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante.

## 3.4. Retenções na fonte

### 3.4.1. Regras gerais

Os seguintes rendimentos encontram-se sujeitos a retenção quando obtidos em território português:

a) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;
b) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;
c) Rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;
d) Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades;
e) Prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;
f) Rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportivas obtidos por entidades não residentes em território português, quando o devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;
g) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras.

As retenções na fonte têm natureza de imposto por conta, com excepção dos casos que se apresentam em seguida, em que o pagamento efectuado será a título definitivo:

a) Quando, nos termos dos artigos 9.º e 10.º, ou nas situações previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais, se excluam da isenção de IRC todos ou parte dos rendimentos de capitais;
b) Quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis;

c) Quando se trate de rendimentos de capitais que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo, termos em que se aplicam as regras gerais.

Nas retenções na fonte de IRC com natureza de imposto por conta, aplica-se a taxa de 25%, com excepção dos rendimentos referentes a remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades, aos quais se aplica a taxa de 21,50%.

Relativamente às retenções na fonte que tenham carácter definitivo devem ser aplicadas as taxas previstas do artigo 87.º do CIRC.

## TAXAS GERAIS DE RETENÇÃO NA FONTE

| Rendimentos | Residentes | Não Residentes |
|---|---|---|
| Rendimentos provenientes da propriedade intelectual, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico e bem assim da assistência técnica. | 25% | 25% |
| Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico. | | 25% |
| Outros rendimentos de aplicação de capitais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que devam possuir contabilidade organizada. | Ver taxas de IRS | 25% |
| Lucros colocados à disposição por entidades sujeitas a IRC e o valor atribuído aos associados em resultado da partilha, com natureza de rendimentos de capitais. | 25% | 25% |
| Rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que devam possuir contabilidade. | 25% | 25% |
| Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades | 21,5% | 25% |
| Prémios de jogo, lotarias e apostas mútuas. | 25% | 35% |
| Rifas, totoloto, jogo do loto, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos. | 25% | 35% |
| Rendimentos derivados do exercício em território português de actividade de profissionais do espectáculo ou desportistas | - | 25% |
| Juros e royalties, recebidos e devidos ou pagos de acordo com a alínea g) do n.º 2 do artigo 80.º (a) | 10%<br>5% | 10%<br>5% |
| Rendimentos de capitais que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo | 25% | 35% |

(a) A retenção na fonte às taxas de 10% ou 5% depende da verificação dos requisitos estabelecidos no artigo 96.º do CIRC, devendo as entidades que pretendem beneficiar deste regime fazer, perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, a prova exigida pelo n.º 2 do artigo 98.º do mesmo diploma.

(*) Os rendimentos do jogo deixaram, de acordo com as alterações introduzidas ao CIRS pelo Decreto-Lei n.º 175/2009, de 4 de Agosto e Lei do Orçamento do Estado de 2010, de estar incluídos na incidência do IRS, passando a estar sujeitos a Imposto do Selo. Consequentemente, o artigo 71.º do CIRS deixou de prever a taxa de retenção na fonte para este tipo de rendimentos.

### 3.4.2. Dispensa de retenção na fonte

#### 3.4.2.1. Dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes

Pelo disposto no artigo 97.º do CIRC, não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, quando este tenha a natureza de imposto por conta, nomeadamente, nos seguintes casos:

a) Juros e quaisquer outros rendimentos de capitais, com excepção de lucros e reservas distribuídos, de que sejam titulares instituições financeiras sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;
b) Juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário, resultantes da dilação do respectivo vencimento ou de mora no seu pagamento, quando aqueles créditos sejam consequência de vendas ou prestações de serviços de pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;
c) Lucros e reservas distribuídos a entidades que seja aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, desde que a participação no capital tenha permanecido na titularidade da mesma entidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição;
d) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, quando obtidos por pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas, relativamente aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;
e) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras, quando obtidos por pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas, relativamente aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;
f) Rendimentos obtidos por sociedades tributadas segundo o regime especial de tributação de grupos de sociedades, de que seja devedora sociedade do mesmo grupo abrangida pelo mesmo regime, desde que esses rendimentos respeitem a períodos a que o mesmo seja aplicado e, quando se trate de lucros distribuídos, estes sejam referentes obtidos em períodos em que tenha sido aplicado aquele regime;
g) Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades, quando auferidas por sociedades de revisores oficiais de contas que participem nos órgãos aí indicados;
h) Rendimentos de prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando obtidos por sociedades que tenham por objecto a gestão de imóveis próprios e não se encontrem sujeitas ao regime de transparência fiscal, e bem assim, quando obtidos por fundos de investimento imobiliários.

i) Juros e outros rendimentos resultantes de contratos de suprimentos, de papel comercial ou obrigações, de que seja devedora sociedade cujo capital social com direito de voto seja detido pelo sujeito passivo em mais de 10%, directa ou indirectamente, através de outras sociedades em que o sujeito passivo seja dominante, desde que a participação no capital social tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição.

Por último, não existe a obrigação de efectuar retenção na fonte de IRC, total ou parcial, consoante os casos, quando os sujeitos passivos beneficiem de isenção, total ou parcial, relativa a rendimentos que seriam sujeitos a retenção na fonte. No entanto, só ficam dispensados de retenção na fonte se for feita prova perante a entidade pagadora da isenção de que aproveitam até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido.

#### 3.4.2.2. Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes

Pelo disposto no n.º 1 do artigo 98.º do CIRC, não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, total ou parcial, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do CIRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma parcial.

A entidade que se encontre em condições de beneficiar desta dispensa, total ou parcial, de retenção na fonte, deve efectuar prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte até ao termo do prazo para a entrega do imposto retido de que se encontra nas condições necessárias para esta dispensa.

Quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo, a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte (substituto tributário) fica responsável por entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.

No entanto, esta responsabilidade pode ser afastada mas sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, sempre que o substituto tributário efectue prova da verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

No que diz respeito a dividendos, juros e royalties, podem ser aplicadas as taxas previstas nas convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, quando as entidades pagadoras estiverem na posse dos formulários próprios para a execução das mesmas, devidamente preenchidos e autenticados pela respectiva autoridade fiscal, em conformidade com o disposto no artigo 98.º do CIRC e artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro.

A tabela prática das convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal é a seguinte:

| PAÍSES (ORDEM ALFABÉTICA) | REDUÇÃO DE TAXAS | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | DIVIDENDOS | | JUROS | | ROYALTIES | |
| | Artigo | Taxa | Artigo | Taxa | Artigo | Taxa |
| ÁFRICA DO SUL | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| ALEMANHA | 10.º | 15% | 11.º | 10% a)<br>15% b) | 12.º | 10% |
| ARGÉLIA | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 15% | 12.º | 10% |
| ÁUSTRIA | 10.º | 15% | 11.º | 10% | 12.º | 5% b)<br>10% c) |
| BÉLGICA | 10.º | 15% | 11.º | 15% | 12.º | 10% |
| BRASIL d) | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 15% | 12.º | 15% |
| BULGÁRIA | 10.º | 10% e)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| CABO VERDE | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| CANADÁ | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| CHILE | 10.º | 10% f)<br>15% b) | 11.º | 5% r)<br>10% r)<br>15% r) | 12.º | 5% r)<br>10% r) |
| CHINA | 10.º | 10% | 11.º | 10% r) | 12.º | 10% |
| COREIA | 10.º | 10% e)<br>15% b) | 11.º | 15% | 12.º | 10% |
| CUBA | 10.º | 5% f)<br>10% b) | 11.º | 10% | 12.º | 5% |
| DINAMARCA | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| ESLOVÁQUIA | 10.º | 15% b)<br>10% m) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| ESLOVÉNIA | 10.º | 5% f)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 5% |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ESPANHA t) | 10.º | 10% f)<br>15% b) | 11.º | 15% | 12.º | 5% |
| ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA | 10.º | 5% g)<br>10% g)<br>15% b) | 11.º | 10% | 13.º | 10% |
| ESTÓNIA | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| FINLÂNDIA | 10.º | 10% f)<br>15% b) | 11.º | 15% | 12.º | 10% |
| FRANÇA | 11.º | 15% | 12.º | 10% h)<br>12% b) | 13.º | 5% |
| GRÉCIA | 10.º | 15% | 11.º | 15% | 12.º | 10% |
| GUINÉ BISSAU | 10.º | 10% | 11.º | 10% r) | 12.º | 10% |
| HOLANDA | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| HUNGRIA | 10.º | 10% e)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| INDIA | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| INDONESIA | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| IRLANDA | 10.º | 15% | 11.º | 15% | 12.º | 10% |
| ISLÂNDIA | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| ISRAEL | 10.º | 5% r)<br>10% r)<br>15% r) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| ITÁLIA | 10.º | 15% | 11.º | 15% | 12.º | 12% |
| LETÓNIA | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| LITUÂNIA | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| LUXEMBURGO | 10.º | 15% | 11 ° | 10% n)<br>15% b) | 12.º | 10% |
| MACAU | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| MALTA | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| MARROCOS | 10.º | 10% e)<br>15% b) | 11.º | 12% | 12.º | 10% |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| MÉXICO | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| MOÇAMBIQUE | 10.º | 15% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| MOLDÁVIA | 10.º | 5% r)<br>10% r) | 11.º | 10% | 12.º | 8% |
| NORUEGA | 10.º | 10% f)<br>15% b) | 11.º | 15% | 12.º | 10% |
| PAQUISTÃO | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% p) |
| POLÓNIA | 10.º | 10% e)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| REINO UNIDO | 10.º | 10% f)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 5% |
| REP. CHECA | 10.º | 10% e)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| ROMÉNIA | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| RÚSSIA | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| SINGAPURA | 10.º | 10% | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| SUÉCIA | 10.º | 10% | 11.º | 10% q) | 12.º | 10% |
| SUIÇA | 10.º | 10% f)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 5% |
| TUNÍSIA | 10.º | 15% | 11.º | 15% | 12.º | 10% |
| TURQUIA | 10.º | 5% m)<br>15% b) | 11.º | 10% s)<br>15% b) | 12.º | 10% |
| UCRÂNIA | 10.º | 10% m)<br>15% b) | 11.º | 10% | 12.º | 10% |
| VENEZUELA | 10.º | 10% i)<br>15% i) | 11.º | 10% | 12.º | 10% k)<br>12% l) |

**NOTAS:**

a) Quando pagos por entidades bancárias.

b) Em todos os outros casos.

c) Quando a sociedade controla 50% ou mais do capital social.

d) Entre 01-01-1972 e 31-12-1999 vigorou uma CDT entre Portugal e o Brasil aprovada pelo DL n.º 244/71 de 2 de Junho e que veio a ser denunciada unilateralmente pelo Brasil. A taxa reduzida para dividendos, juros e royalties era de 15%, podendo ainda ter sido aplicada, no caso de royalties, uma taxa de 10%, sempre que se tratasse de obras literárias, científicas ou artísticas, cuja aplicação era regulada pela Circular n.º 17/73, de 19/10.

e) Quando o beneficiário efectivo for uma sociedade que, durante um período consecutivo de dois anos anteriormente ao pagamento dos dividendos, detiver 25% do capital social da sociedade pagadora, a taxa não poderá exceder 10% do montante bruto dos dividendos pagos depois de 31-12-1996. No entanto, nos termos do artigo 28.º ou 29.º das respectivas convenções, esta taxa reduzida de 10% só será aplicável, porque se trata de imposto devido na fonte, às situações cujo facto gerador do imposto surja em ou depois de 1 de Janeiro do ano imediato àquele em que a Convenção entrou em vigor.
f) Quando o beneficiário efectivo for uma sociedade que controla 25% ou mais do capital social.
g) Quando o sócio for uma sociedade que, durante dois anos consecutivos antes do pagamento dos dividendos, detiver directamente 25% ou mais do capital social, a taxa é de 10% entre 01-01-1997 e 31- 2-1999 e 5% para depois de 31-12-1999.
h) Para as obrigações emitidas em França depois de 01-01-1965.
i) A partir de 01-01-1997. No entanto, nos termos do artigo 29.º n.º 2, alínea a) da Convenção celebrada com a Venezuela, esta taxa reduzida de 10% apenas será aplicável, porque se trata de imposto devido na fonte, às situações cujo facto gerador do imposto surja em ou depois de 01-01-1999.
j) Até 31-12-1996, conforme previsto no artigo 10.º n.º 2 da Convenção com a Venezuela. No entanto, dado que esta Convenção apenas entrou em vigor em 08-01-1998, esta taxa reduzida de 15% nunca foi, nem será, aplicada.
k) Taxa para assistência técnica.
l) Taxa para royalties em geral.
m) Quando o beneficiário efectivo dos dividendos for uma sociedade que, durante um período ininterrupto de dois anos anteriormente ao pagamento dos dividendos, detenha directamente pelo menos 25% do capital social da sociedade que paga os dividendos.
n) Se os juros forem pagos por uma empresa de um Estado Contratante, em cuja titularidade os juros são considerados despesas dedutíveis, a um estabelecimento financeiro residente do outro Estado Contratante.
o) Contudo, os juros provenientes de um Estado Contratante serão isentos, nesse Estado, ao abrigo e se cumpridas as condições previstas nas alíneas a), b) ou c) do n .º 3 do artigo 11º da CDT com o Paquistão.
p) Esta taxa reduzida de 10% é ainda aplicável a "remunerações por serviços técnicos", nos termos e com a abrangência prevista nos nºs 4 e 5 do artigo 12.º da CDT com o Paquistão.
q) Contudo, os juros só poderão ser tributados no Estado Contratante de que o respectivo beneficiário efectivo é residente se cumprida uma das condições previstas nas alíneas a) a d) do n .º 3 do artigo 11.º da CDT com a Suécia.
r) Consultar o artigo respectivo.
s) Desde que se trate de juros pagos em conexão com um empréstimo realizado por um período superior a 2 anos.
t) Entre 26-03-1970 e 27-06-1995, vigorou uma CDT entre Portugal e Espanha aprovada pelo DL n.º 49.223, de 04 de Setembro de 1969 (Diário do Governo, I.ª Série, N.º 207, de 04/09/1969). As taxas reduzidas para dividendos eram de 10% e 15%; para juros de 15%; para royalties de 5%.

# 5.º CAPÍTULO
# OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

## 1. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS

Os sujeitos passivos de IRC são obrigados a apresentar:
a) Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação;
b) Declaração periódica de rendimentos;
c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES).

### 1.1. Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação

A declaração de inscrição deve ser apresentada pelos sujeitos passivos, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 90 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, sempre que esta seja legalmente exigida, ou, caso o sujeito passivo esteja sujeito a registo comercial, no prazo de 15 dias a partir da data de apresentação a registo na Conservatória do Registo Comercial.

Os sujeitos passivos não residentes e que obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português relativamente aos quais haja lugar à obrigação de apresentar a declaração periódica de rendimentos são igualmente obrigados a apresentar a declaração de inscrição no registo, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, até ao termo do prazo para entrega da declaração periódica de rendimentos.

Em caso de alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração de inscrição no registo, deve o sujeito passivo entregar a respectiva declaração de alterações, salvo se outro prazo estiver expressamente previsto, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, quanto a sujeitos passivos que exerçam uma actividade sujeita a imposto sobre o valor acrescentado e no prazo de 30 dias nos restantes casos. O contribuinte fica dispensado da entrega da declaração, sempre que as alterações em causa 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 no registo comercial.

Por último, os sujeitos passivos de IRC devem apresentar a declaração de cessação no prazo de 30 dias a contar da data da cessação da actividade.

### 1.2. Declaração periódica de rendimentos

Os sujeitos passivos de IRC, ainda que isentos temporariamente, isentos definitivamente que sejam sujeitos a uma qualquer tributação autónoma e, ainda, as

entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, são obrigados a apresentar as respectivas declarações de rendimentos.

Nos termos do n.º 6 do artigo 117.º do CIRC, esta obrigação não abrange as entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º, excepto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma.

A declaração periódica de rendimentos deve ser enviada, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente desse dia ser útil ou não útil.

Relativamente aos sujeitos passivos que, podendo, optem por um período de tributação diferente do ano civil, devem apresentar a respectiva declaração de rendimentos até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo desse período, independentemente desse dia ser útil ou não útil.

De acordo com o n.º 4 do artigo 120.º do CIRC, os não residentes que obtenham rendimentos não imputáveis a um estabelecimento estável, não tributados por retenção na fonte a título definitivo, ficam obrigados a enviar a respectiva declaração periódica de rendimentos nos seguintes prazos:

a) Relativamente a rendimentos derivados de imóveis, em que a retenção na fonte tem a natureza de pagamento por conta, a ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português ou de outros valores mobiliários e ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes de capital ou outros valores mobiliários, quando o pagamento é imputável a estabelecimento estável situado em território português e a rendimentos de aplicações de capitais não sujeitos a retenção na fonte a título definitivo e provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, até ao último dia do mês de Maio do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos;
b) Relativamente a ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, até ao 30.º dia posterior à data da transmissão, independentemente desse dia ser útil ou não útil;
c) Relativamente a incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito, até ao 30.º dia posterior à data de aquisição, independentemente desse dia ser útil ou não útil.

Porém, nos termos do n.º 8 do mesmo artigo 117.º do CIRC, esta obrigação não abrange entidades não residentes que apenas aufiram, em território português, rendimentos isentos.

No caso de cessação de actividade, a declaração de rendimentos relativa ao período de tributação em que a mesma se verificou deve ser enviada até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente desse dia ser útil ou não útil, aplicando-se igualmente este prazo ao envio da declaração relativa ao período de tributação imediatamente anterior, quando ainda não tenha decorrido o prazo do último dia do mês de Maio ou o prazo aplicável no caso período de tributação diferente do ano civil.

Relativamente ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a sociedade dominante deve enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo. Não entanto, cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos como se aquele regime não fosse aplicável.

Pode ser apresentada uma declaração de substituição fora do prazo e pago o imposto em falta quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efectivo, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido, e efectuado o pagamento do imposto em falta.

A autoliquidação de que tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efectivo pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

Em caso de decisão administrativa ou sentença superveniente, o prazo de um ano conta-se a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.

## 1.3. Declaração anual de informação contabilística e fiscal

A declaração anual de informação contabilística e fiscal deve ser enviada nos termos e com os anexos que para o efeito sejam mencionados no respectivo modelo. A declaração deve ser enviada, por transmissão electrónica de dados, até ao dia 15 de Julho, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

Relativamente aos sujeitos passivos que, podendo, adoptem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser enviada até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, reportando-se a informação, consoante o caso, ao período de tributação ou ao ano civil cujo termo naquele se inclua.

No caso de cessação de actividade, a declaração relativa ao período de tributação em que a mesma se verificou deve ser enviada no prazo aplicável à declaração periódica de rendimentos (até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente desse dia ser útil ou não útil), aplicando-se igualmente esse prazo para o envio da declaração relativa ao período de tributação imediatamente anterior.

## 1.4. Modelos de impressos de IRC

### 1.4.1. Declarações de rendimentos

Pelo Despacho n.º 1576/2014, foi publicado o modelo dos seguintes impressos:

1) Declaração periódica de rendimentos modelo n.º 22 e instruções de preenchimento;
2) Anexo A da declaração modelo n.º 22 e instruções de preenchimento;
3) Anexo B da declaração modelo n.º 22 e instruções de preenchimento;

4) Anexo C da declaração modelo n.º 22 e instruções de preenchimento;
5) Anexo D da declaração modelo n.º 22 e instruções de preenchimento.

### 1.4.2. Declaração anual de informação contabilística e fiscal

A Portaria n.º 26/2012, de 27 de Janeiro, aprovou os novos modelos da folha de rosto e o anexo Q da Informação Empresarial Simplificada (IES), mantendo em vigor os restantes anexos que integram o modelo declarativo da IES, aprovados pela portaria n.º208/2007, de 16 de Fevereiro, com as alterações nele introduzidas pelas portarias n.º8/2008, de 3 de Janeiro, e 64-A/2011, de 3 de Fevereiro.

O resumo dos impressos é o seguinte:

1) Folha de Rosto – IES – Declaração anual;
2) Anexo A – IRC – Informação empresarial simplificada (entidades residentes que exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável);
3) Anexo A1 – IRC – Informação empresarial simplificada (entidades residentes que exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola – contas consolidadas – modelo não oficial);
4) Anexo B – IRC – Informação empresarial simplificada (empresas do sector financeiro – DL n.º 298/92, de 31 de Dezembro);
5) Anexo B1 – IRC – Informação empresarial simplificada (empresas do sector financeiro – DL n.º 298/92, de 31 de Dezembro – contas consolidadas – modelo não oficial), aprovado pela Portaria n.º 208/2007, de 16 de Fevereiro;
6) Anexo C – IRC – Informação empresarial simplificada (empresas do sector segurador – DL n.º 94-B/98, de 17 de Abril);
7) Anexo C1 – IRC – Informação empresarial simplificada (empresas do sector segurador – DL n.º 94-B/98, de 17 de Abril – contas consolidadas – modelo não oficial);
8) Anexo D – IRC – Informação empresarial simplificada (entidades residentes que não exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola);
9) Anexo E – IRC – Elementos contabilísticos e fiscais (entidades não residentes sem estabelecimento estável), aprovado por despacho do SEAF de 28/12/2004 – declaração n.º 1/2005, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 7, de 11 de Janeiro de 2005;
10) Anexo F – IRC – Benefícios fiscais;
11) Anexo G – IRC – Regimes especiais (sociedades e outras entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal);
12) Anexo H – IRC – Operações com não residentes, aprovado por des-

pacho do SEAF de 31/01/2003 – declaração n.º 134/2003, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 74, de 28 de Março de 2003;
13) Anexo I – IRC – Informação empresarial simplificada (sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada);
14) Anexo L – IVA – Elementos contabilísticos e fiscais;
15) Anexo M – IVA – Operações realizadas em espaço diferente da sede;
16) Anexo N – IVA – Regimes especiais;
17) Anexo O – IVA – Mapa recapitulativo – Clientes, aprovado por despacho do SEAF de 20/02/2002 – declaração n.º 72/2002, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 63, de 15 de Março de 2002;
18) Anexo P – IVA – Mapa recapitulativo – Fornecedores, aprovado por despacho do SEAF de 20/02/2002 – declaração n.º 72/2002, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 63, de 15 de Março de 2002;
19) Anexo Q – IS – Elementos contabilísticos e fiscais, aprovado por despacho do SEAF de 28/12/2004 – declaração n.º 1/2005, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 7, de 11 de Janeiro de 2005;
20) Anexo R – Informação estatística – Informação empresarial simplificada (entidades residentes que exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável e EIRL);
21) Anexo S – Informação estatística – Informação empresarial simplificada (empresas do sector financeiro - DL n.º 298/92, de 31 de Dezembro);
22) Anexo T – Informação estatística – Informação empresarial simplificada (empresas do sector segurador – DL n.º 94-B/98, de 17 de Abril).

## 2. OUTRAS OBRIGAÇÕES

### 2.1. Obrigações contabilísticas

As sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e os demais residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial industrial ou agrícola, bem como os não residentes que possuam estabelecimento estável, são obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei, que permita o controlo do lucro tributável (conf. n.º 1 do artigo 123.º do CIRC).

Nestes termos, a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade e reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e de modo a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam distinguir-se dos das restantes.

Por outro lado, na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte:

- Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário;
- As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística, logo que descobertos.

Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.

Os livros, registos contabilísticos e respectivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 12 anos.

Durante doze anos subsiste a obrigação de conservar em boa ordem os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte. Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos.

As entidades que organizem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos devem dispor de capacidade de exportação de ficheiros nos termos e formatos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

Os programas e equipamentos informáticos de facturação dependem da prévia certificação pela Direcção-Geral dos Impostos, sendo de utilização obrigatória, nos termos definidos pela portaria do Ministro das Finanças n.º 363/2010, de 23 de Junho.

Nos termos do artigo 124.º do IRC, os residentes que não exercem a título principal uma actividade comercial industrial ou agrícola estão sujeitos ao regime de simplificação de escrituração e devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos:

a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;
b) Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
c) Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

Os registos mencionados não abrangem os rendimentos das actividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas a título acessório, pelas entidades aí mencionadas, devendo, caso existam esses rendimentos, ser também organizada uma contabilidade que, permita o controlo do lucro apurado nessas actividades.

Tal obrigação não se aplica quando os rendimentos totais obtidos em cada um dos dois exercícios anteriores não excedam 150.000 euros, e o sujeito passivo não opte por organizar uma contabilidade que, nos termos do artigo anterior, permita o controlo do lucro apurado nessas actividades.

A contabilidade e escrituração das entidades mencionadas deverá ser centralizada em estabelecimento ou instalação situada em território português, abrangendo nos residentes também as operações realizadas no estrangeiro e nos não residentes com estabelecimento estável, apenas as operações que lhe sejam imputáveis.

## 2.2. Designação de representante

As entidades não residentes, que não possuam estabelecimento estável situado em território português, mas aqui obtenham rendimentos, devem designar, na declaração de inscrição no registo, uma pessoa singular ou colectiva com residência, sede ou direcção efectiva naquele território, para as representar perante a administração fiscal quanto às suas obrigações referentes ao IRC (conf. n.º 1 do artigo 126.º do CIRC).

A designação de representante é facultativa em relação às entidades que sejam consideradas, para efeitos fiscais, como residentes noutro Estados-membros da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que esse Estado- membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

## 2.3. Deveres de cooperação dos organismos oficiais e outras entidades

Os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado, das regiões autónomas e das autarquias locais, incluindo os dotados de autonomia administrativa ou financeira e ainda que personalizados, as associações e federações de municípios, bem como outras pessoas colectivas de direito público, as pessoas colectivas de utilidade pública, as instituições particulares de solidariedade social e as empresas públicas devem, por força do dever público de cooperação com a administração fiscal, apresentar anualmente o mapa recapitulativo previsto na alínea f) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.

As entidades que paguem subsídios ou subvenções não reembolsáveis a sujeitos passivos de IRC devem entregar à DGCI, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos atribuídos no ano anterior.

## 2.4. Obrigações das entidades que devem efectuar retenções na fonte de IRC

As entidades que sejam obrigadas a efectuar retenções na fonte de IRC, com a natureza de pagamento por conta, são obrigadas a:

1) Possuir registo actualizado das pessoas credoras dos rendimentos;
2) Entregar aos sujeitos passivos de imposto, até 20 de Janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas e imposto retido;
3) Entregar à DGCI, até ao fim do mês de Fevereiro, uma declaração relativa àqueles rendimentos, em impresso de modelo oficial[6], com os elementos nela exigidos.

6 Declaração modelo 10 – relativa aos rendimentos pagos e respectivas retenções na fonte.

## 2.5. Processo de documentação fiscal (dossier fiscal)

Os sujeitos passivos de IRC, com excepção dos isentos nos termos do artigo 9.º do respectivo código, são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de doze anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração anual de informação contabilística, com os elementos contabilísticos e fiscais definidos na Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro.

Os sujeitos passivos, sempre que notificados para o efeito, deverão fazer a entrega do processo de documentação fiscal e da documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência prevista no n.º 6 do artigo 63.º do CIRC.

# 6.º CAPÍTULO

# REGIMES ESPECIAIS E OUTRAS MATÉRIAS

## 1. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES (RETGS)

Num grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, sendo globalmente tributadas pela soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, directa ou indirectamente, pelo menos 75% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto.

A opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades só pode ser formulada quando se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

a) As sociedades pertencentes ao grupo têm todas sede e direcção efectiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada;
b) A sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime, salvo se se tratarem de sociedades constituídas pela sociedade dominante há menos de um ano;
c) A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante;
d) A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

Por outro lado, não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes:

a) Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção;
c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;
d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;

e) Adoptem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;
f) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por acções.

Quando a participação ou os direitos de voto são detidos de forma indirecta, a percentagem efectiva de participação ou dos direitos de voto é obtida pelo processo da multiplicação sucessiva das percentagens de participação e dos direitos de voto em cada um dos níveis e, havendo participações ou direitos de voto numa sociedade detidas de forma directa e indirecta, a percentagem efectiva de participação ou dos direitos de voto resulta da soma das percentagens das participações ou dos direito de voto.

A opção pelo RETGS e as alterações na composição do grupo, bem como a renúncia ou a cessação da aplicação deste regime devem ser comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira pela sociedade dominante através do envio, por transmissão electrónica de dados, da competente declaração prevista no artigo 118.º do CIRC, nos seguintes prazos:

a) No caso de opção pela aplicação deste regime, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação;
b) No caso de alterações na composição do grupo:
   i) Até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que deva ser efectuada a inclusão de novas sociedades;
   ii) Até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída de sociedades do grupo, excepto se a alteração ocorrer por cessação da actividade de sociedade do grupo, caso em que a comunicação deve ser feita até ao final do prazo previsto para a entrega da correspondente declaração de cessação;
c) No caso de renúncia, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime;
d) No caso de cessação, até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições de aplicação do regime.

O regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação quando:

a) Deixe de se verificar algum dos requisitos exigidos que permitiram a opção pela aplicação deste regime;
b) Se verifique alguma das situações das alíneas a), b), d) ou g) descritas no ponto referente a situações que impedem que determinadas sociedades façam parte do grupo para efeitos deste regime;
c) O lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indirectos;

De salientar que os efeitos da renúncia ou da cessação deste regime reportam-se:

a) Ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação deste regime nos termos e prazo atrás mencionados;
c) Ao final do período de tributação anterior ao da verificação dos seguintes factos:

- Deixem de se verificar os requisitos;
- Situações das alíneas a), b), d) ou g) descritas no ponto referente a situações que impedem que determinadas sociedades façam parte do grupo para efeitos deste regime;
- O lucro tributável de qualquer das sociedades seja determinado por recurso a métodos indirectos.

Por último, compete à sociedade dominante fazer a prova do preenchimento das condições de aplicação do RETGS.

De referir que, a derrama deve ser calculada individualmente por cada uma das sociedades que integram o perímetro fiscal, como vinha sendo defendido pela Administração Fiscal, e não sobre o lucro tributável apurado pelo grupo.

## 2. REGIME APLICÁVEL À TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES

A transformação de sociedades, mesmo quando ocorra dissolução da anterior, não implica alteração do regime fiscal que vinha sendo aplicado nem determina, por si só, quaisquer consequências em matéria de IRC.

Salvo, no caso de transformação de sociedade civil não constituída sob forma comercial em sociedade sob qualquer das espécies previstas no Código das Sociedades Comerciais, ao lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a transformação até à data desta, é aplicável o regime da transparência fiscal.

Assim, no exercício em que ocorre a transformação deve determinar-se separadamente o lucro correspondente aos períodos anteriores e posterior a esta, podendo os prejuízos anteriores à transformação, apurados nos termos deste Código, ser deduzidos nos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação até ao fim do período referido no n.º 1 do artigo 52.º do CIRC, contado do exercício a que os mesmos se reportam.

## 3. REGIME ESPECIAL APLICÁVEL ÀS FUSÕES, CISÕES E ENTRADAS DE ACTIVOS

Na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso de entrada de activos, não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de activos, nem são considerados como rendimentos, nos termos do n.º 3 do artigo 28.º e do n.º 3 do artigo 35.º do CIRC, os ajustamentos em inventários e as perdas por imparidade e outras correcções de valor que respeitem a créditos, inventários e, bem assim, nos termos do n.º 4 do artigo 39.º do CIRC, as provisões relativas a obrigações e encargos objecto de transferência, aceites para efeitos fiscais, com excepção dos que respeitem a estabelecimentos estáveis situados fora do território português quando estes são objecto de transferência para entidades não residentes, desde que se trate de:

a) Transferência efectuada por sociedade residente em território português e a sociedade beneficiária seja igualmente residente nesse território ou, sendo residente de um Estado- membro da União Europeia, esses elementos sejam efectivamente afectos a um estabelecimento estável situado em território português dessa mesma sociedade e concorram para a determinação do lucro tributável imputável a esse estabelecimento estável;
b) Transferência para uma sociedade residente em território português de estabelecimento estável situado neste território de uma sociedade residente noutro Estado-membro da União Europeia, verificando-se, em consequência dessa operação, a extinção do estabelecimento estável;
c) Transferência de estabelecimento estável situado em território português de uma sociedade residente noutro Estado-membro da União Europeia para sociedade residente do mesmo ou noutro Estado-membro, desde que os elementos patrimoniais afectos a esse estabelecimento continuem afectos a estabelecimento estável situado naquele território e concorram para a determinação do lucro que lhe seja imputável;
d) Transferência de estabelecimentos estáveis situados no território de outros Estados- membros da União Europeia realizada por sociedades residentes em território português em favor de sociedades residentes neste território.

A aplicação do regime especial determina que a sociedade beneficiária mantenha, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais objecto de transferência pelos mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora antes da realização das operações, considerando-se que tais valores são os que resultam da aplicação das disposições deste Código ou de reavaliações efectuadas ao abrigo de legislação de carácter fiscal.

Na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária deve ter-se em conta o seguinte:

a) O apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de activos;
b) As depreciações ou amortizações sobre os elementos do activo fixo tangível, do activo intangível e das propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico transferidos são efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora;
c) Os ajustamentos em inventários, as perdas por imparidade e as provisões que foram transferidos têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora.

Para efeitos da determinação do lucro tributável da sociedade contribuidora, as mais-valias ou menos-valias realizadas respeitantes às partes de capital social

recebidas em contrapartida da entrada de activos são calculadas considerando como valor de aquisição destas partes de capital o valor líquido contabilístico aceite para efeitos fiscais que os elementos do activo e do passivo transferidos tinham nessa sociedade antes da realização da operação.

Quando a sociedade beneficiária detém uma participação no capital das sociedades fundidas ou cindidas, não concorre para a formação do lucro tributável a mais-valia ou a menos-valia eventualmente resultante da anulação das partes de capital detidas naquelas sociedades em consequência da fusão ou cisão.

Quando a sociedade fundida detém uma participação no capital da sociedade beneficiária, não concorre para a formação do lucro tributável a mais ou menos-valia eventualmente resultante da anulação das partes de capital detidas nesta sociedade em consequência da fusão ou da atribuição aos sócios da sociedade fundida das partes sociais da sociedade beneficiária.

Relativamente aos prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, nos termos e condições estabelecidos no artigo 52.º do CIRC e até ao fim do período referido no n.º 1 do mesmo artigo, contado do período de tributação a que os mesmos se reportam.

## 4. LIQUIDAÇÕES DE SOCIEDADES E OUTRAS ENTIDADES

Relativamente às sociedades em liquidação, o lucro tributável é determinado com referência a todo o período de liquidação, devendo observar-se o seguinte:

a) As sociedades que se dissolvam devem encerrar as suas contas com referência à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a dissolução até à data desta;
b) Durante o período em que decorre a liquidação e até ao fim do período de tributação imediatamente anterior ao encerramento desta, há lugar, anualmente, à determinação do lucro tributável respectivo, que tem natureza provisória e é corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação;
c) No período de tributação em que ocorre a dissolução deve determinar-se separadamente o lucro referido na alínea a) e o lucro mencionado na primeira parte da alínea b).

Quando o período de liquidação ultrapasse dois anos, o lucro tributável determinado anualmente, nos termos da alínea b) do número anterior, deixa de ter natureza provisória.

Os prejuízos anteriores à dissolução que na data desta ainda sejam dedutíveis nos termos do artigo 52.º do CIRC podem ser deduzidos ao lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, se este não ultrapassar dois anos.

Na determinação do resultado de liquidação, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considera-se como valor de realização daqueles o respectivo valor de mercado.

O resultado da partilha é englobado para efeitos de tributação dos sócios, no período de tributação em que for posto à sua disposição, sendo o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos do capital próprio, devendo observar-se o seguinte:

a) Essa diferença, quando positiva, é considerada como mais-valia;
b) Essa diferença, quando negativa, é considerada como menos-valia. Dedutível pelo montante que exceder a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado da eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos.

Relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos períodos de tributação em que esta tenha estado sujeita àquele regime.

O regime mencionado é aplicável, com as necessárias adaptações, à liquidação de pessoas colectivas que não sejam sociedades.

## 5. TRANSFERÊNCIA DE RESIDÊNCIA DE UMA SOCIEDADE PARA O ESTRANGEIRO E CESSAÇÃO DE ACTIVIDADE DE ENTIDADES NÃO RESIDENTES

A mudança de domicílio fiscal, ou seja, a deslocação da sede e direcção efectiva para o estrangeiro, determina a relevância como componentes positivas ou negativas do lucro tributável das diferenças entre os valores de mercado e os valores fiscalmente relevantes dos elementos patrimoniais, à data da cessação, no exercício em que se verifica a mudança (e consequente cessação de actividade), ainda que não na contabilidade.

Se essa sociedade mantiver em território português um estabelecimento estável a que afecte os elementos patrimoniais e respeite um princípio de continuidade fiscal, ao nível das depreciações e amortizações e ajustamentos em inventários, não tem lugar a aplicação daquela tributação que é diferida para o momento da cessação de actividade do próprio estabelecimento estável. Os prejuízos fiscais anteriores à cessação de actividade podem ser deduzidos ao lucro tributável imputável ao estabelecimento estável da entidade não residente, nos termos e condições do artigo 15.º do CIRC.

O referido no primeiro parágrafo é aplicável, com as necessárias adaptações, na determinação do lucro tributável imputável a um estabelecimento estável de entidade não residente situado em território português, quando ocorra:

a) A cessação da actividade em território português;
b) A transferência, por qualquer título material ou jurídico, para fora do território português de elementos patrimoniais que se encontrem afectos ao estabelecimento estável.

# III Parte

# IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

# 1.º CAPÍTULO
# REGIME GERAL

## 1. INTRODUÇÃO

Com a nossa adesão à Comunidade Económica Europeia, em 1 de Janeiro de 1986, o Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) passou a ser a base do nosso sistema de tributação do consumo, em substituição do imposto de transacções.

Poucos anos depois, em 1 de Janeiro de 1993, surge a abolição das fronteiras fiscais no interior da União Europeia, o que obrigou a significativas alterações no IVA.

Efectivamente, com o surgir do mercado único europeu, o território da União Europeia passou a constituir um único território aduaneiro, pelo que as transacções de bens deixaram de estar sujeitas aos controlos nas fronteiras interiores da Comunidade e à consequente tributação.

Com esta revolução caíram os conceitos de importação e exportação, nas transacções de bens provenientes de outros Estados-membros, e surgiu uma nova noção, denominada de "aquisição e transmissão intracomunitária de bens", regulamentada pelo Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de Dezembro, o qual resultou da adaptação para o ordenamento jurídico nacional da Directiva do Conselho n.º 91/680/CEE, de 16 de Dezembro, que por seu turno alterou e complementou a Directiva n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio, conhecida por 6.ª Directiva.

Como é possível constatar, este imposto sobre o consumo encontra-se intimamente influenciado pelas directivas comunitárias, em função do objectivo principal de se proceder à harmonização comunitária em matéria da tributação geral do consumo tendo em vista a realização de um mercado interno europeu.

## 2. INCIDÊNCIA

### 2.1. Incidência objectiva

De acordo com o disposto no artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) para que uma determinada operação esteja sujeita a IVA, é necessário que estejamos perante:

- Transmissão de bens ou de uma prestação de serviços, sendo que essas operações sejam efectuadas a título oneroso (certas operações gratuitas são assimiladas a onerosas), que sejam levadas a cabo por um sujeito passivo agindo como tal e que a operação tenha lugar no território nacional.

- Importações de bens;
- Operações intracomunitárias (tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias que serão objecto de análise no próximo capítulo).

Em termos de caracterização da incidência real, podemos afirmar que se traduzem nos factos ou situações sujeitas ao imposto e que, como vimos acima, são as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações de bens e as operações intracomunitárias, conforme segue:

**Transmissões de bens**

Define-se transmissão de bens como a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, sendo assimilados a bens corpóreos a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares, tal como consagrado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do CIVA.

São ainda consideradas transmissões de bens os seguintes casos:

- Contrato de locação com a cláusula vinculante para ambas as partes, da posterior transferência da propriedade (não aplicável aos contratos de leasing, considerado como prestação de serviços);
- Contrato de compra e venda com reserva de propriedade até que ocorra o pagamento total ou parcial do preço;
- Transferências de bens entre comitente e comissário, incluindo as transferências de mercadorias entre consignante e consignatário;
- A não devolução, no prazo de um ano, das mercadorias enviadas à consignação está sujeita à tributação, presumindo-se que as mercadorias foram vendidas;
- A entrega de bens móveis, quando a totalidade dos materiais seja fornecida ou montada pelo sujeito passivo que as forneceu ou montou. Se tal não suceder, o contrato é qualificado como de prestação de serviços, no entanto, é concedida à administração tributária a possibilidade de excluir deste conceito as operações em que o fornecimento de materiais pelo dono da obra seja considerado insignificante.
- A afectação permanente de bens da empresa, cuja aquisição tenha conferido o direito à dedução do imposto, a fins alheios à actividade da própria empresa, seja a que título for, é considerada transmissão (exceptuam-se deste regime as amostras, assim como as ofertas de valor unitário não superior a 50 euros, conforme n.º 7 do artigo 3.º do CIVA);
- Transferência de bens entre um sector sujeito e um sector de actividade isento e a afectação ao activo imobilizado de bens referidos no n.º 1 do artigo 21.º, quando tenha havido lugar à dedução total ou parcial do imposto suportado na aquisição desses bens.

Não são consideradas transmissões sujeitas a imposto:

- Transferência, seja a que título for, de um estabelecimento comercial, da totalidade ou de parte de um património, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente (exemplos: trespasses, fusões ou cisões de sociedades) quando, em qualquer dos casos, o adquirente já seja um sujeito passivo do imposto ou venha a sê-lo na sequência da aquisição (n.º 4 do artigo 3.º do CIVA);
- Cedências devidamente documentadas feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios, de bens, não embalados para fins comerciais, resultantes da primeira transformação de matérias-primas por eles entregues, na medida em que não excedam as necessidades do seu consumo familiar, segundo limites e condições a definir por portaria do Ministro das Finanças (n.º 6 do artigo 3.º do CIVA).

**Prestações de serviços**

Define-se como prestação de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens, tal como consagrado no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

A utilização, seja a que título for, de bens da empresa por cuja aquisição tenha havido lugar à dedução, total ou parcial, do imposto, para fins alheios à sua actividade tributável, é uma prestação de serviços a título oneroso e como tal tributável.

De acordo com a alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA a entrega de bens móveis produzidos ou montados com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados, também configura uma prestação de serviços.

De referir que são equiparadas a prestações de serviços a cedência temporária ou definitiva de jogadores acordada entre os clubes com o consentimento do desportista durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indemnizações de promoção ou de formação devidas, nos termos da lei, devidas após a cessação do contrato do jogador, conforme estipulado pelo n.º 3 do artigo 4.º do CIVA.

Salientamos que não são considerados serviços, pelo n.º 5 do artigo 4.º do CIVA, a cedência de um direito ou de um conjunto de direitos que ocorra nos mesmos termos em que tal acontece na situação prevista no n.º 4 do artigo 3.º do CIVA.

**Importações de bens**

A importação de bens encontra-se prevista no artigo 5.º do CIVA e define-se como a entrada em território português de bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira, e, ainda, de bens precedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

As operações intracomunitárias serão definidas no capítulo do RITI.

## 2.2. Incidência subjectiva

São sujeitos passivos de IVA, conforme estipulado no artigo 2.º do CIVA, e em sintonia com a incidência objectiva ou real:

- As pessoas, singulares ou colectivas, que:
  - De modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres;
  - De modo independente pratiquem uma só operação tributável, que se enquadre numa das referidas actividades, onde quer que esta se realize;
  - Pratiquem uma só operação que esteja sujeita a IRS ou IRC;
- Realizem importação de bens;
- Efectuem operações intracomunitárias.

De igual forma serão também considerados como sujeitos passivos:

- As pessoas singulares ou colectivas que mencionem indevidamente o IVA.

A partir de 1 de Janeiro de 2010, com a alteração do regime do IVA referente aos prestadores de serviços intracomunitários, passaram também a ser considerados como sujeitos passivos de IVA:

- Os adquirentes de determinados serviços, dentro das seguintes condições associadas:
  - Serem previamente sujeitos passivos nacionais através da prática de operações tributáveis previstas (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA);
  - O prestador não ter sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional a partir do qual o serviço seja prestado (alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA);

De igual forma são devedores de imposto:

- Os sujeitos passivos que pratiquem operações tributáveis, sempre que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não possuam sede, estabelecimento estável ou domicílio nem tenham nomeado representante (alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

São ainda considerados sujeitos passivos de imposto, os operadores económicos que já tenham aquela qualidade, quando sejam adquirentes de:

- Bens ou serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis – descritos no Anexo E – e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respectivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto (alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º d CIVA);

- Serviços de construção civil, e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto (alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA);
- Serviços que tenham por objecto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa (alínea l) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA).

Por último, são ainda sujeitos passivos:

- Estado e demais pessoas colectivas de direito público quando exercerem determinadas actividades económicas, descritas no n.º 3 do artigo 3.º do CIVA (telecomunicações, distribuição de água, gás e electricidade, transportes de bens e pessoas, radiodifusão e radiotelevisão, armazenagem, etc.), salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa.

De salientar, no entanto, que o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto, quando realizem operações no decorrer dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas obtenham contraprestações. No entanto, e de acordo com o n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, os entes públicos podem ser sujeitos passivos quando a sua não sujeição possa originar distorções de concorrência.

## 3. LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES

A tributação em sede de IVA tem como um dos principais requisitos os factos tributários terem lugar no território do país. Efectivamente, tanto as transmissões de bens como as prestações de serviços, apenas se encontram sujeitas a IVA em território nacional caso as mesmas aí sejam consideradas efectuadas, recorrendo desta forma a legislação a um elemento de carácter espacial na definição das operações tributáveis.

Estas regras de territorialidade são importantes para evitar a dupla tributação, não só para as operações ocorridas com os outros Estados-Membros como com as operações efectuadas com as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, privilegiando o lugar de tributação como aquele onde ocorre o efectivo consumo dos bens ou serviços.

### 3.1. Localização das transmissões de bens

Desta forma, e conforme disposto no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA, serão tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente.

No que se refere à transmissão de bens, além da regra geral acima descrita, existem outras regras previstas entre os n.ºs 2 a 5 do artigo 6.º do CIVA, conforme segue:

- Transmissões efectuadas pelo importador, bem como eventuais transmissões subsequentes, antes da entrada dos bens no território nacional, que se consideram localizadas em Portugal, não obstante os bens serem transportados ou expedidos do estrangeiro (n.º 2 do artigo 6.º do CIVA);
- Vendas a bordo durante um transporte intracomunitário de passageiros, que se consideram efectuadas no país onde este tem início (n.º 3 do artigo 6.º do CIVA);
- Transmissões de gás natural e de electricidade, de calor ou de frio, através de redes, cuja localização é determinada pela sede ou estabelecimento estável dos adquirentes, desde que se estes sejam sujeitos passivos, onde a electricidade, o gás, o calor ou o frio, são fornecidos. Caso se trate consumidores finais, as transmissões deste tipo de bens são localizadas no país onde ocorre o seu consumo real (n.ºs 4 e 5 do artigo 6.º do CIVA).

### 3.2. Localização das prestações de serviços

A internacionalização das economias, a liberalização dos mercados e as inovações tecnológicas originaram um acréscimo significativo da diversidade dos serviços, em especial as imateriais, susceptíveis de ser efectuadas à distância. Por esse motivo, e neste momento da construção europeia, tornou-se necessária a implementação de novas regras, estabelecendo que, relativamente a todas as prestações de serviços, o lugar de tributação seja o lugar onde ocorre o seu consumo efectivo, deixando, no entanto, algumas excepções a esta regra, quer por motivos administrativos quer políticos.

Assim, em matéria das regras de localização das prestações de serviços registam-se significativas alterações, as quais na prática operam, em Portugal, ao nível do artigo 6.º do CIVA.

No regime anterior, a regra geral de localização das prestações determinava que as prestações de serviços se consideravam tributadas em Portugal quando o prestador tinha cá a sua sede, prevalecendo o princípio da origem.

Esta regra foi substituída, a partir de 2010, por duas novas regras gerais de localização, as quais dependem da caracterização da natureza do adquirente, conforme segue:

- Sujeitos Passivos (Business to Business – B2B): as prestações de serviços efectuadas a pessoas que sejam sujeitos passivos são tributadas em Portugal sempre que o adquirente aqui tenha a sede da sua actividade económica, estabelecimento estável ou domicílio, para o qual os serviços são prestados.

A tributação efectua-se, neste caso e por regra, através da autoliquidação. O adquirente dos serviços liquida e, de acordo com a extensão do respectivo direito, deduz o imposto relativo à operação (alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º, conjugado com a alínea e) do artigo 2.º do CIVA. As pessoas colectivas que não sejam sujeitos passi-

vos, como é o caso do Estado e demais organismos públicos, mas que se encontrem registadas para efeitos de aquisições intracomunitárias de bens, são consideradas sujeitos passivos sempre que adquiram serviços a prestadores não tenham sede ou estabelecimento estável em território nacional (n.º 5 do artigo 2.º do CIVA);

- Não sujeitos passivos (Business to Consumer – B2C): as prestações de serviços efectuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos são tributadas em território nacional quando o prestador aqui tenha a sede da sua actividade económica, estabelecimento estável ou domicílio, onde os serviços sejam prestados.

Assim, quando o adquirente é um sujeito passivo de imposto (B2B – Business to Business), a regra geral passa a atender ao local onde este dispõe da respectiva sede/estabelecimento estável. Alarga-se assim a regra de inversão do sujeito passivo, atribuindo-se ao destinatário dos mesmos a obrigação de liquidação do IVA devido e da sua entrega ao Estado respectivo, reconhecendo, no entanto, o direito à dedução do IVA autoliquidado.

Por outro lado, quando o adquirente não reveste a natureza de um sujeito passivo de imposto (B2C – Business to Consumer), mantém-se a regra (anterior, espelhada no anterior n.º 4 do artigo 6.º) de que a tributação das prestações de serviços ocorre no local onde o prestador tem a sua sede/estabelecimento estável. Nestas operações com particulares, de forma a assegurar a neutralidade fiscal, o mecanismo do reverse charge não é susceptível de ser utilizado. Se o fosse, iria obrigar os prestadores de serviços ao cumprimento de obrigações fiscais e declarativas em todos os países onde dispusessem de clientes.

De modo a que o objectivo central de tributação no local de consumo que estas novas regras comportam se mantenha, tornou-se necessário compilar diversas excepções às regras gerais acima descritas.

Efectivamente, dada a diversidade que compõe o leque de operações qualificadas como prestações de serviços, as regras gerais, tal como na disposição legal anterior, abarcam um lote relativamente vasto de excepções.

As excepções aglomeram-se em excepções comuns às duas regras gerais (qualificadas também como genéricas) e excepções aplicáveis aos serviços prestados a não sujeitos passivos (catalogadas também como específicas).

Enquanto as primeiras se aglomeram nos n.ºs 7 e 8, e alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, as excepções aplicáveis à regra geral dos serviços prestados a não sujeitos passivos concentram-se nos n.ºs 9 a 11, e alíneas b) a d) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA.

Em termos de excepções comuns às duas regras gerais, e de acordo com os n.ºs 7 e 8, e alínea a) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, passam a existir excepções que abrangem, quer os serviços prestados a sujeitos passivos, quer os serviços prestados a não sujeitos passivos.

Independentemente da natureza do adquirente do serviço, são criadas regras próprias, e como tal, constituem excepções às regras gerais, os serviços enumerados abaixo, que serão localizados, isto é, tributáveis, no local onde são materialmente executadas:

- Prestações de serviços relacionadas com um imóvel, incluindo os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, assim como a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo.

Esta regra já existia no normativo vigente até 31 de Dezembro de 2009, existindo, no entanto, como novidade, o aditamento expresso dos serviços de alojamento hoteleiro e similares, bem como os parques de campismo. Assim, todas as prestações de serviços relacionadas com bens imóveis são localizadas/tributadas no lugar onde se situa o imóvel.

- Prestações de serviços de transporte de passageiros.

Estas prestações de serviços são tributáveis no lugar onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas, independentemente da qualidade do adquirente. Desta forma, o IVA correspondente às distâncias percorridas no território nacional é devido em Portugal, enquanto as distâncias percorridas fora do território nacional não são devidas em território nacional. No entanto, sem prejuízo da isenção que possa ser aproveitada no âmbito do artigo 14.º do CIVA, nomeadamente na sua alínea r) do n.º 1.

- Serviços de alimentação e bebidas, executadas a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros.

Nestas situações, o local de execução material é considerado o lugar de partida do transporte. Assim, se o lugar de partida do transporte se localizar em Portugal, as prestações de serviços de alimentação e bebidas são tributáveis em Portugal, independentemente de ser ou não sujeito passivo e seja nacional, comunitário ou não comunitário.

- Outras prestações de serviços de alimentação e bebidas em geral, com excepção das acima referidas.

Esta excepção diz-nos que estas prestações de serviços são localizadas/tributáveis no lugar onde ocorre o fornecimento dos serviços, independentemente da qualidade do adquirente. De ressalvar que estas prestações de serviços incluem o conceito de catering.

- Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, compreendendo as dos organizadores destas actividades e as prestações de serviços que lhes sejam acessórias.

Independentemente da natureza do adquirente, estas prestações de serviços são localizadas/tributáveis no local onde são materialmente executadas. Se forem materialmente executadas em Portugal, logo serão tributáveis em território nacional.

Ainda sobre esta excepção, esta regra especial, para estes serviços, quando prestados a sujeitos passivos do imposto, apenas manteve a mesma redacção até 31 de

Dezembro de 2010. A partir de 2011, e de acordo com o artigo 3.º da Directiva 2008/8/CE, a maioria destes serviços passaram a ser abrangidos pela regra geral assente na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, encontrando-se a redacção actual restringida ao próprio acesso aos eventos e manifestações culturais, artísticas, científicas, educativas, desportivas, recreativas e similares.

- Locação de curta duração de um meio de transporte.

As locações assim definidas são localizadas/tributáveis no local onde o meio de transporte é colocado à disposição do adquirente, sem prejuízo do contemplado na alínea b) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA. Importante é o conceito de locação de curta duração que assenta, conforme definido na alínea j) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA, na locação de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias, ou, tratando-se de uma embarcação, por um período não superior a 90 dias.

- Locação de bens móveis corpóreos, com excepção dos meios de transporte.

No caso destas prestações de serviços serem efectuadas a um locatário que se encontre estabelecido ou domiciliado fora do território da Comunidade Europeia, e a utilização ou exploração efectivas desses bens ocorrer em território nacional, a localização/tributação ocorre no território português, qualquer que seja a localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador.

Todas estas prestações de serviços respeitam a excepções das regras gerais, quer à regra geral dos serviços prestados a sujeitos passivos como à dos não sujeitos passivos, independentemente do local onde o prestador tenha a sua sede, bem como da natureza do destinatário dos serviços, e onde esteja estabelecido (esta com excepção da última regra especial).

Quanto às excepções aplicáveis aos serviços prestados a não sujeitos passivos, de acordo com os n.ºs 9 a 11, e alíneas b) a d) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, existem regras especiais que operam apenas em relação aos serviços prestados a não sujeitos passivos.

O principal objectivo das excepções, em baixo enumeradas, passa pela tributação das operações no local de consumo:

- Prestações de serviços de transportes de bens, com excepção do transporte intracomunitário de bens.

Estas prestações de serviços são pois localizadas/tributáveis no local onde se efectua o transporte, em função das distâncias percorridas. Desta forma, quando estamos perante um não sujeito passivo como destinatário dos serviços, as prestações de serviços referidas são tributáveis no território nacional pelas distâncias percorridas em Portugal e não são tributáveis pelas distâncias percorridas fora do território nacional. Chamamos a atenção, no entanto, para as isenções, previstas no ordenamento jurídico nacional, no que diz respeito ao transporte internacional de mercadorias, ou assimilado, previstas nos artigos 13.º e 14.º do CIVA.

- Prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens.

As operações assim definidas localizam-se/tributam-se no local de partida do transporte. Quando o destinatário for um não sujeito passivo do IVA, os serviços de transporte intracomunitário de bens serão tributáveis no território nacional se o lugar de partida for em Portugal, e não tributados quando a partida ocorrer fora de Portugal.

- Prestações de serviços acessórias do transporte.

A localização/tributação das prestações de serviços acessórias do transporte, quando efectuadas a entidades que não sejam sujeitos passivos de IVA, coincide com o local onde essas prestações são materialmente executadas. De acordo com a Directiva do IVA, as prestações de serviços acessórias do transporte englobam as cargas e descargas, a manutenção da carga, bem como outras actividades similares.

- Prestações de serviços que consistam em trabalhos efectuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes.

Tal como a anterior excepção, também estas prestações de serviços são localizadas/tributáveis no local onde são materialmente executadas, quando efectuadas a entidades que não sejam sujeitos passivos de IVA.

- Prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem.

Caso estejamos perante adquirentes não sujeitos passivos, estas operações serão localizadas/tributáveis no local onde a operação (principal) a que se refere a intermediação tenha lugar.

- Outros serviços prestados a não residentes na Comunidade Europeia.

A estas prestações de serviços, elencadas no n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, quando o adquirente seja um não sujeito passivo, estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade, não é aplicada a regra geral de localização dos serviços prestados a não sujeitos passivos, prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Face ao descrito, estas prestações de serviços são tributáveis no lugar do domicílio ou residência habitual do destinatário. Os serviços referidos são os seguintes:

a) Cessão ou concessão de direitos de autor, brevets, licenças, marcas de fabrico, e de comércio e outros direitos análogos;
b) Prestações de serviços de publicidade;
c) Prestações de serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, de gabinetes de estudo em todos os domínios, compreendendo os de organização, investigação e desenvolvimento;
d) Tratamento de dados e fornecimento de informações;
e) Operações bancárias, financeiras, e de seguro ou resseguro, com excepção da locação de cofres-fortes;
f) Colocação de pessoal à disposição;
g) Locação de bens móveis corpóreos, com excepção de meios de transporte;
h) Cessão ou concessão do acesso a sistemas de distribuição de gás natural ou de electricidade, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através desses sistemas e prestações de serviços directamente conexas;
i) Prestações de serviços de telecomunicações;
j) Prestações de serviços de radiodifusão e de televisão;
k) Prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no anexo D;

l) Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma actividade profissional ou um direito mencionado no presente número.

De salientar que estas operações correspondem às anteriormente previstas no n.º 8 do artigo 6.º do CIVA, relativamente às quais já se consagrava esta regra, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA.

No caso da prestação destes mesmos serviços a pessoas (não sujeitos passivos) estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade, são tributáveis no Estado-membro onde o prestador tiver a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio. Por outro lado, a prestação dos serviços indicados a sujeitos passivos com sede, ou estabelecimento estável, noutro Estado-membro, não são tributáveis no território nacional, mas sim no Estado-membro do destinatário/adquirente dos serviços. Contundo, em jeito de conclusão, e de acordo com o n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, não serão tributáveis no território nacional quando o adquirente dos serviços for uma pessoa estabelecida ou domiciliada fora da Comunidade.

- Locação de curta duração de um meio de transporte.

São sempre localizadas/tributáveis em Portugal, quando a utilização ou exploração efectivas desses bens ocorrer em território nacional e a respectiva colocação à disposição do destinatário, pessoa que não seja um sujeito passivo, tenha ocorrido fora da Comunidade.

- Locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração.

A locação de um meio de transporte, que não seja de curta duração, efectuada a pessoa que não seja um sujeito passivo, quando este esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade e a utilização ou exploração efectivas do meio de transporte ocorram no território nacional.

- Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e de televisão, e as prestações de serviços por via electrónica, nomeadamente as descritas no Anexo D ao CIVA.

Estas operações são localizadas/tributadas em Portugal quando o prestador seja um sujeito passivo que não tenha, no território da Comunidade, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados e o adquirente for uma pessoa, singular ou colectiva, com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio no território nacional, que não seja um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º do CIVA.

Dada a complexidade desta excepção e a título de exemplo, se um sujeito passivo de IVA de um país terceiro não estabelecido na União Europeia prestar um serviço electrónico a um adquirente português, independentemente do respectivo estatuto, essa operação localiza-se em Portugal, pelo que o prestador passa a ser sujeito passivo de IVA no território nacional, devendo, nomeadamente, liquidar o imposto à taxa vigente em Portugal. A conjugação das regras relativamente a estas matérias, anteriormente em vigor, resultou na atractividade de multinacionais importantes, estabelecidas em países terceiros, para a Região Autónoma da Madeira. Desta forma, passaram a liquidar IVA à taxa normal vigente na Madeira, uma das mais baixas da União Europeia, a par do Chipre, Reino Unido

e Luxemburgo, conseguindo também a isenção de imposto sobre o rendimento caso se fixassem na Zona Franca da Madeira ("Offshore da Madeira"). Dadas as novas regras de localização das prestações de serviços, mormente as referentes aos serviços de telecomunicações e serviços prestados por via electrónica, adicionado da alteração à taxa normal a vigorar a partir de 2011 na Região Autónoma da Madeira (passa de 15% para 16%), e a alteração ocorrida em 2012 (passa de 16% para 22%), o país e aquela região em particular sofreram um duro revés e uma perda de competitividade assinalável.

## 4. FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO

Conforme consagrado no nº. 1 do artigo 7.º do CIVA, o imposto é devido e exigível no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, quando se realizam as prestações de serviços ou quando, segundo a legislação aduaneira, ocorrem as importações.

As excepções a esta regra geral consubstanciam-se nas seguintes (n.ºs 2 a 11 do artigo 7.º do CIVA):

- Instalação ou montagem de bens por parte do fornecedor, sendo que o imposto é devido e exigível quando a instalação ou montagem estiver concluída (n.º 2 do artigo 7.º do CIVA);
- Transmissão de bens e prestação de serviços de carácter continuado com pagamentos sucessivos. O imposto é devido e exigível em relação a cada pagamento. (n.º 3 do artigo 7.º do CIVA). No entanto, nos casos em que não seja fixada periodicidade de pagamento ou quando esta for superior a 12 meses, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada período de 12 meses, pelo montante correspondente (n.º 9 do artigo 7.º do CIVA);
- Afectação ou utilização de bens ou serviços da empresa a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou a fins alheios à actividade para que foram adquiridos. O imposto é devido e exigível no momento em que as afectações de bens ou as prestações de serviços nelas previstas tiverem lugar (n.º 4 do artigo 7.º do CIVA);
- Transmissões de bens entre comitente e comissário. O imposto é devido e exigível no momento em que o comissário os puser à disposição do seu adquirente (n.º 5 do artigo 7.º do CIVA);
- A não devolução, no prazo de um ano após a entrega dos bens ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação (n.º 6 do artigo 7.º do CIVA);
- Nas transmissões de combustíveis à consignação efectuadas por distribuidores. O imposto é devido e exigível na data da leitura dos contadores de bombas, a efectuar pelo consignatário, pelo menos uma vez por semana (n.º 11 do artigo 7.º do CIVA);

- Nas transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º do RITI, efectuadas de forma continuada por um período superior a um mês, o imposto é devido e torna-se exigível no final de cada mês, pelo montante correspondente.

Nos casos em que existe a obrigação de emitir factura, a exigibilidade do imposto acontece:

- No momento da emissão da factura, se o prazo previsto para a emissão da factura for respeitado;
- No momento em que termina, se o prazo previsto para a emissão da factura não for respeitado.

O Orçamento de Estado de 2014 estabelece (com natureza interpretativa) que a dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços a sujeitos passivos abrangidos pelo regime de IVA de caixa, é realizada na declaração do período ou do período seguinte àquele que se tiver verificado a recepção da factura.

## 5. ISENÇÕES

### 5.1. Isenções nas operações internas

As operações que iremos retratar neste capítulo referem-se a situações em que o operador não liquida imposto nas vendas ou serviços que efectua, mas, em contrapartida, também não pode efectuar a dedução do imposto que suportou nas aquisições, já que essa dedução pressupõe a tributação das operações efectuadas a jusante. De referir, no entanto, que as isenções são relativamente reduzidas quanto ao número, e pouco relevantes em termos de significado económico.

Assim, e de acordo com o artigo 9.º do CIVA, enumeramos algumas das operações que estão isentas do imposto:

- Serviços prestados no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas (n.º 1 do artigo 9.º do CIVA);
- Serviços médicos e sanitários efectuados por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares (n.º 2 do artigo 9.º do CIVA);
- Serviços prestados no exercício das profissões de protésicos dentários (n.º 3 do artigo 9.º do CIVA);
- Transmissão de órgãos, sangue e leite humanos (n.º 4 do artigo 9.º do CIVA);
- Transporte de doentes e feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efectuado por organismos autorizados (n.º 5 do artigo 9.º do CIVA);
- Transmissões de bens e prestações de serviços ligados à segurança e assistência sociais, em certas condições (n.ºs 6 e 7 do artigo 9.º do CIVA);
- Serviços prestados por organismos sem finalidade lucrativa que explo-

rem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física (n.º 8 do artigo 9.º do CIVA);

- Serviços prestados que tenham por objecto o ensino efectuado por estabelecimentos integrados no sistema nacional de educação ou reconhecidos pelos ministérios competentes como tendo fins equivalentes (n.º 9 do artigo 9.º do CIVA);
- Formação profissional efectuada por organismos de direito público ou por quem tiver sido reconhecido para esse efeito pelos ministérios competentes (n.º 10 do artigo 9.º do CIVA);
- Prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior (n.º 11 do artigo 9.º do CIVA);
- Prestações de serviço de variada natureza efectuados por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa (n.ºs 12, 13, 14, 18, 19 e 35 do artigo 9.º do CIVA);
- Transmissão de direitos de autor ou de direito conexos em determinadas condições, ainda que o titular do direito seja pessoa colectiva (n.º 16 do artigo 9.º do CIVA)[1];
- Serviços prestados aos seus respectivos membros por agrupamentos autónomos de pessoas que exerçam uma actividade isenta ou cuja percentagem de dedução não seja superior a 10% (n.ºs 21 e 22 do artigo 9.º do CIVA);
- Operações de natureza bancária e financeira e de seguro (n.ºs 27 e 28 do artigo 9.º do CIVA);
- Algumas locações de bens imóveis (n.º 29 do artigo 9.º do CIVA);
- Operações sujeitas a IMT (n.º 30 do artigo 9.º do CIVA);
- Lotaria, bingo, sorteios, lotarias, bem como outras actividades sujeitas ao imposto especial sobre o jogo (n.º 31 do artigo 9.º do CIVA);
- Transmissões de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta que não tenham sido objecto do direito à dedução, bem como a transmissão de bens excluídos do direito à dedução (n.º 32 do artigo 9.º do CIVA);
- Operações efectuadas no âmbito de explorações agrícolas, silvícolas e de pecuárias (n.º 33 do artigo 9.º do CIVA) (Revogada);
- As prestações de serviços efectuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma actividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores (n.º 34 do artigo 9.º do CIVA);
- Serviços de alimentação e bebidas fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados (n.º 36 do artigo 9.º do CIVA);
- Actividades das empresas públicas de rádio e televisão que não tenham carácter comercial (n.º 37 do artigo 9.º do CIVA).

1 De salientar a actualização efectuada para o ano de 2013, alargando agora a isenção às pessoas colectivas.

Refira-se que o Ministro das Finanças pode determinar a sujeição a imposto de algumas das prestações de serviços referidas na alínea 34) do artigo 9.º quando a isenção ocasione distorções significativas de concorrência.

Porém, os sujeitos passivos que o entendam podem aplicar o imposto às suas operações, renunciando assim à isenção, situação prevista no artigo 12.º do CIVA.

Desta forma podem renunciar à isenção os sujeitos passivos que efectuem as seguintes operações:

- Prestações de serviço que tenham por objecto a formação profissional;
- Serviços de alimentação e bebidas fornecidas pela entidade patronal aos seus empregados;
- Estabelecimentos hospitalares privados que efectuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações estreitamente conexas;
- Prestações de serviços efectuadas por cooperativas que, não sendo de produção agrícola, desenvolvam uma actividade de prestação de serviços aos seus associados agricultores;
- Locação e transmissão de bens imóveis.

O direito de opção de renúncia à isenção, respeitante às operações acima referidas, é efectuado através da entrega, em qualquer serviço de finanças ou noutro lugar legalmente autorizado, de uma declaração de início ou de alterações. Uma vez exercida a opção pela tributação, o sujeito passivo é obrigado a permanecer nesse regime durante, pelo menos, cinco anos. Findo tal prazo e no caso de desejar voltar ao regime de isenção, necessita de preencher os seguintes requisitos:

- Apresentar no mês de Janeiro de um dos anos seguintes, uma declaração de alterações a que se refere o artigo 32.º do CIVA;
- Sujeitar a tributação as existências remanescentes e regularizar as deduções relativas a bens do activo imobilizado.

A renúncia à isenção em relação ao arrendamento e transmissão de imóveis encontra-se prevista nos n.ºs 4 a 7 do artigo 12.º do CIVA, bem como do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro). O Ofício-Circulado n.º 30099/2007, de 9 de Fevereiro, veio complementar a legislação atrás referida, determinando diversos requisitos, de ordem subjectiva e objectiva, conforme segue:

**Condições subjectivas**

A renúncia à isenção é limitada às operações que abranjam sujeitos passivos que:

- Exerçam exclusivamente operações que confiram direito a dedução;
- Exerçam em simultâneo actividades que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, desde que o conjunto dessas actividades represente mais de 80% do total do volume de negócios realizado no ano anterior. Esta limitação não é, todavia, aplicável aos operadores que exerçam a actividade de construção, reconstrução ou aquisição de imóveis para venda ou locação, de forma habitual;
- Não sejam pequenos retalhistas enquadrados pelo regime especial de tributação previsto no artigo 60.º do Código do IVA;
- Disponham de contabilidade organizada para efeitos de IRS ou de IRC.

**Condições objectivas:**

Para renunciar, é ainda necessário que:

- A operação respeite a prédios urbanos ou fracções autónomas destes, incluindo terrenos para construção, e não se destinem à habitação;
- O imóvel, esteja inscrito na matriz predial em nome do respectivo titular – (ou tenha sido pedida a sua inscrição);
- O contrato respeite à transmissão do direito de propriedade, ou à locação, que envolva a totalidade do imóvel;
- O imóvel seja afecto a actividades que confiram direito à dedução do IVA;
- No caso de locação, o valor da renda anual seja igual ou superior 1/15 do valor de aquisição ou de construção do imóvel.

Para além das condições acima mencionadas, torna-se necessário para a renuncia à isenção quando se trate da primeira transmissão ou locação ocorrida após:

- A construção do imóvel, e tenha sido deduzido, ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o imposto suportado;
- A execução de grandes obras de transformação ou renovação do imóvel que tenha determinado uma alteração superior a 30% do valor patrimonial tributável (anteriormente 50%), desde que seja ainda possível deduzir, no todo ou em parte, o imposto suportado nessas obras;
- Se trate de transmissão ou locação subsequente a uma operação efectuada com renúncia a isenção e esteja a decorrer o prazo de regularização do imposto suportado na aquisição ou construção do imóvel (20 anos).

**Condições formais da renúncia**

Deverão solicitar à DGCI um certificado para efeitos daquela renúncia. O referido certificado deve ser requerido, prévia e obrigatoriamente por via electrónica, no sítio da DGCI (www.dgci.min-financas.pt). Deve ser preenchido no certificado a identificação dos intervenientes na operação, a caracterização desta, bem como o valor da renda mensal ou o da transmissão. Deve ainda o renunciante declarar que se verificam todos os requisitos para renunciar à isenção.

Após submissão do pedido de certificado, a DGCI, solicitará via correio electrónico ao adquirente ou locatário a confirmação (via email) de todos os elementos requeridos. O certificado tem a validade de seis meses, a partir da data em que fica disponível para o sujeito passivo.

**Validade do Certificado e efectivação da renúncia**

O certificado tem a validade de seis meses e a partir do momento em que estiverem reunidas as condições de que depende a opção pela tributação e o sujeito passivo esteja na posse de um certificado de renúncia válido, a eficácia daquela opção produz efeitos quando for celebrado o contrato de compra e venda ou de locação do imóvel.

**Obrigações e inversão da tributação**

No caso de uma transmissão de imóveis com renúncia a isenção, deve o adquirente proceder à liquidação do imposto devido com simultânea dedução de acordo com a extensão do respectivo direito. A factura emitida pelo transmitente pode ser substituída pela respectiva escritura desde que dela constem os elementos legalmente exigidos para as facturas (artigo 36.º do CIVA) e deve conter a expressão "IVA - Autoliquidação".

**Valor tributável**

Regra geral, o valor tributável é constituído pelo preço da venda ou, tratando-se de locação, pelo valor das respectivas rendas (n.º 1 do artigo 16.º do CIVA). No caso da transmissão, ou a locação de imóveis, por sujeitos passivos que tenham entre si relações especiais de acordo com o n.º 4 do artigo 63.º do CIRC[2], o valor tributável é o valor normal da operação, de acordo com o n.º 4 do artigo 16.º do CIVA, nos casos subsequentes:

- A contraprestação seja inferior ao valor normal e o destinatário da operação não tenha direito à dedução integral do IVA;
- A contraprestação seja superior ao valor normal quando o transmitente, ou locador do bem imóvel, não tenha direito à dedução integral do IVA.

Considera-se que o valor normal da transmissão não pode ser inferior (embora possa ser superior) ao valor patrimonial tributário definitivo, considerado para efeitos de IMT, independentemente de existir ou não lugar à liquidação deste imposto.

**Direito à dedução**

Desde que a opção pela tributação das operações imobiliárias seja efectuada de forma válida, regra geral, os sujeitos passivos podem deduzir o imposto suportado para a sua realização, no entanto, é necessário observar as seguintes regras específicas:

- A dedução do imposto, pelo método de afectação real, realiza-se relativamente a cada imóvel;
- Nasce no momento da celebração do contrato de compra e venda ou de locação, podendo ser exercido no prazo de quatro anos. Este prazo pode ser elevado para oito anos se estiver em causa a dedução de imposto suportado na construção de imóveis por sujeitos passivos que exerçam habitualmente a actividade de construção de prédios para venda ou para arrendamento sempre que, for comprovado que a construção tenha excedido aquele prazo.

## 5.2. Isenções nas importações

O terceiro grande grupo de operações sujeitas a IVA, além das transmissões de bens e das prestações de serviços, é constituído pelas importações de bens. Com a nossa entrada na União Europeia o conceito de importação passou a designar a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros.

2 Ou quando a transacção ocorrer entre uma empresa e um seu empregado, um familiar deste ou qualquer pessoa com ele estreitamente relacionada.

Algumas destas importações encontram-se isentas, conforme disposto no artigo 13.º do CIVA, do imposto, conforme segue:

- Importações definitivas de bens cuja transmissão em território nacional seja isenta de imposto;
- Importação de embarcações afectas à actividade da navegação marítima no alto mar, afectos ao transporte de passageiros ou ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca, bem como as embarcações de salvamento e assistência marítima, incluindo o equipamento de pesca a incorporar ou a utilizar na exploração das referidas embarcações;
- Importação definitiva de aeronaves destinadas essencialmente ao tráfego internacional, incluindo os objectos a incorporar ou a utilizar na sua exploração;
- Importação de bens de abastecimento para embarcações e aviões que efectuem navegação internacional, pelo tempo de permanência normal necessário em território nacional (com excepção do determinado pelo n.º 3 do artigo 13.º do CIVA);
- As importações, efectuadas por armadores de navios, dos produtos da pesca resultante das capturas por eles efectuada, que não tenham sido objecto de transformação (a conservação não é considerada transformação para este efeito);
- As importações de ouro efectuadas pelo Banco de Portugal;
- As importações de gás natural, de electricidade, de calor ou de frio, através das respectivas redes;
- As importações de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio das pessoas com deficiência de acordo com os condicionalismos previstos no Código do Imposto sobre Veículos, devendo o benefício ser requerido nos termos estabelecidos naquele Código.

### 5.3. Isenções nas exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais

Também com a nossa entrada na União Europeia o conceito de exportação passou a designar a transmissão para países terceiros, não contemplando assim as operações com os países comunitários.

Regra geral as operações de exportação, assimiladas a exportação e certos meios de transporte internacional, encontram-se isentas de imposto. Não obstante o facto de o operador económico não liquidar IVA nas operações tem o direito de exigir ao Estado a restituição do imposto que lhe tenha sido facturado pelos seus fornecedores.

Assim, e de acordo com o estipulado no artigo 14.º, temos diversas isenções, compactadas da seguinte forma:

- Às exportações directas (alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA);

- Às exportações precedidas de reparações ou transformações (alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA);
- Às exportações relacionadas com abastecimento e reparações de navios (com exclusão de desportivos e de recreio) e aviões (alíneas d) a j) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA);
- Às exportações relacionadas com organismos internacionais e com as representações diplomáticas (alíneas l) a o), e v) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA);
- Às prestações de serviços, nomeadamente de transporte, relacionadas com o circuito de pessoas e bens (alíneas p), q), r), s) e t) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA);
- Às exportações para o Banco de Portugal de ouro em barra ou em outras formas trabalhadas (alínea u) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA).

As transmissões de bens e as prestações de serviços acima referidas devem ser comprovados através de documentos alfandegários ou declarações emitidas pelos adquirentes dos bens ou dos serviços, sem o que o transmitente ou prestador não poderá deixar de liquidar o imposto (n.ºs 8 e 9 do artigo 29.º do CIVA).

### 5.4. Outras isenções

Existem outras isenções relacionadas com transacções internacionais, devidamente consagradas no artigo 15.º do CIVA, das quais damos ênfase às seguintes:

- Importações de bens que se destinam a ser colocados em regime de entreposto não aduaneiro (alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA);
- As transmissões de bens e prestações de serviços directamente conexas que se destinem a ser colocados na alfândega em situação de depósito provisório, em regime de entreposto aduaneiro e não aduaneiro (alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA).
- As transmissões de bens a título gratuito, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efectuadas ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não governamentais sem fins lucrativos, bem como as transmissões gratuitas de livros aos departamentos governamentais nas áreas da cultura e da educação, a instituições de carácter cultural e educativo, a centros educativos de reinserção social e a estabelecimentos prisionais (n.º 10 do artigo 15.º do CIVA).

## 6. VALOR TRIBUTÁVEL

### 6.1. Valor tributável nas transacções internas

O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, sem prejuízo do disposto nos nºs 2 e 10 do artigo 16.º do CIVA.

A referida contraprestação poderá ser fixada em dinheiro ou ser igualmente constituída por outros bens ou serviços dados em troca, considerando o valor normal desse bem ou serviço, em termos do valor de mercado praticado em regime de concorrência, conforme estipulado nos n.ºs 3 e 4 do artigo 16.º do CIVA).

O valor tributável, de acordo com o n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, deverá ainda incluir:

- Os impostos, direitos e taxas e outras imposições, com excepção do próprio IVA;
- As despesas acessórias (exemplo: comissões, embalagem, transporte, seguros, publicidade, etc.);
- As subvenções directamente conexas com o preço de cada operação.

No entanto do valor tributável, serão excluídos (n.º 6 do artigo 16.º do CIVA):

- Os juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebidas a título de indemnizações declaradas judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações;
- Os descontos, abatimentos e bónus concedidos;
- As quantias pagas em nome e por conta do adquirente ou do destinatário, registadas pelo contribuinte em contas de terceiros apropriadas;
- As embalagens que não forem efectivamente transaccionadas;

Salientamos com a entrada do Orçamento de Estado de 2012 a introdução de uma norma anti-abuso com o propósito de eliminar a manipulação do valor das operações e do IVA liquidado em transacções entre entidades que tenham relações especiais e restrições no direito à dedução, sendo que a norma é aplicável independentemente de os adquirentes ou destinatários serem ou não sujeitos passivos de IVA. A aplicação da norma pode ser afastada mediante prova que a diferença entre o valor da operação e o seu valor normal, para efeitos de imposto, decorre de circunstâncias distintas da existência de relações especiais. Estas disposições figuram dos n.ºs 10 a 12 do artigo 16.º do CIVA.

### 6.2. Valor tributável na importação de bens

O artigo 17.º do CIVA estipula que o valor tributável dos bens importados é constituído pelo seu valor aduaneiro.

## 7. TAXAS

As taxas do IVA, para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços, e consagradas no artigo 18.º do CIVA, são as seguintes:

- 6% (taxa reduzida), para as operações referidas na lista I anexa ao CIVA e para os objectos de arte, no âmbito da respectiva legislação específica;

- 13 % (taxa intermédia), para as operações referidas na lista II anexa ao CIVA;
- 23% (taxa normal), para as restantes operações.

Em relação às taxas a vigorar na Região Autónoma dos Açores, estas foram alteradas com a nova redacção dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014 de 4% (taxa reduzida), 9% (taxa intermédia) e 16% (taxa normal) para 5%, 10% e 18%, respectivamente.

As taxas em vigor na Região Autónoma da Madeira são, desde 1 de Abril de 2012, de 5% (taxa reduzida), 12% (taxa intermédia) e 22% (taxa normal).[3]

Evidenciamos no quadro abaixo um pequeno resumo sobre as taxas em vigor para o ano de 2014:

| | Continente | Açores | Madeira |
|---|---|---|---|
| Taxa normal | 23% | 18% | 22% |
| Taxa reduzida | | | |
| • Inclui alguns alimentos e outros bens essenciais – ex.<br>• Cereais<br>• Carne e peixe fresco<br>• Frutas frescas, legumes<br>• Leite e pão<br>• Bebidas e iogurtes de soja<br>• Sumos e néctares de frutos ou de produtos hortícolas<br>• Medicamentos, fraldas e alguns dispositivos médicos<br>• Livros em suporte físico<br>• Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos.<br>• Alojamento hoteleiro<br>• Água não engarrafada<br>• Empreitadas de construção, reconstrução, beneficiação ou conservação de imóveis realizadas no âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I.P.<br>• Prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola e transmissões de bens efectuados no âmbito de diversas actividades de produção agrícola. | 6% | 5% | 5% |
| Taxa intermédia | | | |
| • Inclui gasóleo colorido e marcado;<br>• Entradas em espectáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, tauromaquia e circo;<br>• Alguns produtos para alimentação humana, tais como conservas de carne e peixe;<br>• Vinho;<br>• Águas da nascente, minerais, medicinais e de mesa, assim como águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico. Exceptuam-se as águas de sabor. | 13% | 10% | 12% |

De salientar que não se verificaram alterações na estrutura das taxas de IVA com a nova redacção dada pela Lei do Orçamento de Estado de 2014.

3 Taxas previstas na Lei n.º 14-A/2012, de 30 de Março, que alterou o Código do IVA e o Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo no âmbito do Programa de Ajustamento Económico e Financeiro da Região Autónoma da Madeira.

## 8. LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO

Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos só deduzem o imposto incidente sobre as seguintes operações que realizarem:

- O imposto devido ou pago pelas aquisições de bens e serviços a outros sujeitos passivos;
- O imposto devido nas importações de bens.

De acordo com o estipulado no n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, é indispensável que o imposto suportado conste em facturas, passadas em forma legal, ou no recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, assim como em documentos emitidos por via electrónica pela DGAIEC, nos quais conste o número e data do movimento de caixa. De registar que não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura.

Por outro lado, não poderá deduzir-se o imposto resultante de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços, não entregue nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente ou prestador de serviços, não disponha de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.

Não pode ainda ser deduzido o imposto relativo a bens imóveis afectos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do respectivo titular, do pessoal da empresa ou, em geral, a fins alheios à mesma, conforme previsto no n.º 7 do artigo 19.º do CIVA.

Por último, nos casos em que compete ao adquirente dos bens e serviços a obrigação de liquidação e pagamento do imposto, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação, ou seja, só pode deduzir-se imposto que tenha sido liquidado de acordo com as normas da regra da inversão.

O direito à dedução pode ainda exercer-se em casos específicos, consagrados no mesmo artigo 19.º do CIVA, tais como:

- O imposto pago pela aquisição de determinados bens ou serviços, abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, alíneas e), h), i), j) e l) (alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA);
- O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro que não tiverem um representante legal em Portugal e não tenham facturado o imposto (alínea d) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA);
- Os adquirentes de bens imóveis, quando o transmitente tenha renunciado à isenção (n.º 4 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro).

Nas situações acima descritas o mecanismo de dedução de imposto é apelidado de engenharia fiscal, ou reverse-charge, que traduz a inversão do sujeito passivo. Na inversão do sujeito passivo do imposto é alterada a obrigatoriedade de liquidação do imposto do seu prestador para o adquirente, sendo que é dada a faculdade,

através deste artigo 19.º do CIVA, ao sujeito passivo de proceder de igual forma à dedução do imposto, caso este esteja em condições de o fazer.

O artigo 21.º do CIVA estabelece, no entanto, algumas exclusões ao direito à dedução do IVA suportado nas seguintes despesas:

- Aquisição, fabrico, importação, locação, utilização, transformação e reparação viaturas de turismo de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos. É considerado viatura de turismo todos os veículos com características não susceptíveis de uma utilização exclusiva no transporte de mercadorias, nas actividades agrícolas, comerciais ou industriais, ou que tenham menos de nove lugares;
- Despesas com aquisição de combustíveis. O IVA suportado no preço do gasóleo, do GPL (gases de petróleo liquefeitos), do gás natural e dos biocombustíveis, é dedutível em 50% com excepção, se for destinado a veículos pesados de transporte de pessoas e de mercadorias (veículos de transporte de mercadorias com peso bruto superior a 3500 kg), transportes públicos, tractores agrícolas ou a máquinas que por circularem na via pública, possuam matrícula atribuída pelas autoridades, desde que não sejam veículos matriculados, casos em que é totalmente dedutível;
- Despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens;
- Despesas referentes a alimentação, bebidas, alojamento, tabacos e de recepção;
- Despesas de divertimento de luxo que pela sua natureza não são consideradas despesas normais de exploração.

Não se verifica, no entanto, a exclusão do direito à dedução para algumas situações, entre as quais o imposto suportado em despesas de transporte e viagens do sujeito passivo e do seu pessoal, nomeadamente, alojamento, alimentação e bebidas, incluindo despesas de recepção da empresa organizadora, desde que se relacionem com a organização de congressos, feiras, exposições, seminários e, comprovadamente, contribuam para a realização de operações tributáveis, casos em que o IVA é dedutível em 50%.

Por outro lado, é de salientar também que as despesas acima referidas conferem o direito à dedução quando resultem de contratos celebrados directamente com as entidades organizadoras dos eventos e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 25 %.

No que diz respeito ao momento e modalidades de exercer o direito à dedução, e de acordo com o estipulado no artigo 22.º do CIVA, o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com regras definidas nos artigos 7.º e 8.º do CIVA, efectuando-se na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas ou documentos equivalentes e/ou o recibo de pagamento do IVA devido pela importação de bens.

Neste mesmo artigo encontra-se previsto o direito ao reembolso, que surge quando a dedução do imposto supera o montante devido e esse excesso é deduzido nos períodos de imposto seguintes, mas apenas pode ser pedido, na declaração peri-

ódica entregue dentro do prazo legal, se o crédito foi superior a 250 euros e durante 12 meses exista excesso de imposto a favor do sujeito passivo.

No entanto, pode, ser solicitado o reembolso antes dos 12 meses, quando se verifique a cessão de actividade, mudança de enquadramento, para um regime que não confira direito a dedução e desde que o valor do reembolso seja igual ou superior a 25 euros; ou o crédito a seu favor atinja um valor superior a 3.000 euros (n.º 6 do artigo 22.º do CIVA).

Mas atenção: para que os reembolsos sejam considerados devidos, o seu titular deverá apresentar determinados elementos de prova, sendo que a Direcção-Geral dos Impostos pode exigir caução, fiança bancária ou outra garantia adequada, quando a quantia a reembolsar exceder 30.000 euros.

De acordo com o estipulado no CIVA, os prazos de pagamento dos reembolsos são os que se seguem:

- Os reembolsos devem ser feitos até ao fim do segundo mês seguinte ao da apresentação da declaração em que é pedido;
- Os reembolsos devidos a sujeitos passivos que se encontrem inscritos no regime de reembolso mensal, nos termos e condições definidas em despacho normativo do Ministro das Finanças, serão pagos no prazo de 30 dias, a contar da data de apresentação do pedido.

Caso não se cumpram os prazos acima referidos, por motivos atribuíveis à administração fiscal, poderá o sujeito passivo solicitar o pagamento de juros indemnizatórios, contados a taxa idêntica à dos juros compensatórios devidos a favor do Estado (n.º 8 do artigo 22.º do CIVA).

Salientamos que o imposto suportado por sujeitos passivos com sede ou estabelecimento estável em Portugal, relativamente a operações efectuadas noutros Estados-membros, pode ser requerido, por via electrónica, através da Direcção-Geral dos Impostos, nos termos do Regime de Reembolso aprovado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2010.

Outra das matérias importantes no seio da dedução do imposto prende-se com a dedução parcial do imposto referente aos bens de utilização mista, regulada pelo artigo 23.º do CIVA.

Efectivamente, e de acordo com o seu n.º 1, quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade, efectuar operações que conferem direito a dedução e operações isentas, nos termos do artigo 20.º do CIVA, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada por duas modalidades diferentes.

**Afectação real**

A afectação real de todos os bens e serviços utilizados deve ser efectuada com base em critérios objectivos que permitam determinar o seu grau de utilização nas operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito (alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA).

**Pro rata**

A percentagem de dedução é proporcional ao valor das operações tributáveis e isentas com direito à dedução em relação ao volume de negócios total, resultando da fracção que comporta no numerador o montante anual das operações que dão lugar à dedução, no denominador, o montante anual de todas as operações realizadas pelo sujeito passivo decorrentes de uma actividade económica abrangida pela incidência do imposto, ambas com o imposto excluído bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao investimento (alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA).

De acordo com o estabelecido no n.º 6 do artigo 23.º do CIVA, e como apenas no final de cada exercício é possível apurar o pro rata definitivo, é aplicado a percentagem de dedução referente ao ano anterior, durante cada exercício. O pro rata provisório será corrigido de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, regularizando-se as deduções efectuadas, as quais devem constar da declaração do último período do ano a que respeita.

Os bens do activo imobilizado, móveis ou imóveis, têm um período de vida ao serviço da empresa que, em geral, se prolonga por vários anos, logo, quando existem aquisições deste tipo de bens por sujeitos passivos mistos, o pro rata em vigor no ano de aquisição pode variar anualmente. Assim, são regularizadas todos os anos as deduções quanto a bens não imóveis, se entre a percentagem definitiva referida anteriormente aplicável no ano do início da utilização do bem e em cada um dos quatro anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano de aquisição se registar uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais. São também regularizadas de forma semelhante as deduções relativas a despesas de investimento em bens imóveis de forma, tendo neste caso o período de regularização que ascender a 19 anos.

Após o apuramento do imposto, e sem prejuízo do disposto nos regimes especiais, referido nos artigos 60.º e seguintes do CIVA, os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, logo que seja confirmada a validade da declaração periódica, nos locais de cobrança legalmente autorizados, conforme reflectido no artigo 27.º do CIVA.

Esta declaração, apenas poderá ser entregue por transmissão electrónica (Internet), sendo validada pela Direcção-Geral dos Impostos que emite, de imediato, uma referência numérica para se proceder ao pagamento do imposto em qualquer tesouraria de finanças, nas caixas Multibanco, CTT ou através de home banking.

Salienta-se, no entanto, que as pessoas singulares ou colectivas que em factura declarem indevidamente o IVA (alínea c) do n.º1 do artigo 2.º do CIVA), assim como as que realizem uma só operação tributável nas condições referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (artigo 43.º do CIVA) devem entregar em qualquer serviço de finanças o correspondente imposto nos prazos de, respectivamente, 15 dias a contar da emissão da factura e até ao final do mês seguinte ao da conclusão da operação.

De acordo com o n.º 6 do artigo 27.º do CIVA, caso o valor do imposto apurado pelo sujeito passivo na declaração periódica seja superior ao valor do respectivo meio de pagamento, será extraída, pela Direcção-Geral dos Impostos, uma certidão de dívida pela diferença entre o valor apurado e o valor do respectivo meio de pagamento ou pelo valor total declarado, caso se verifique a falta de meio de pagamento para efeitos de cobrança coerciva.

## 9. OUTRAS OBRIGAÇÕES

O artigo 29.º do CIVA estabelece as obrigações em geral acometidas aos sujeitos passivos de IVA, nomeadamente, as declarativas, as referentes à facturação e contabilidade.

### 9.1. Obrigações declarativas

**Declaração de início, de alterações e de cessação de actividade**

Estas declarações encontram-se reguladas pelos artigos 31.º a 35.º do CIVA.

A declaração de início deve ser comunicada, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado (internet), antes de ser iniciado o exercício da actividade. As pessoas colectivas sujeitas a registo comercial devem, no decurso dos 15 dias seguintes à apresentação a registo na Conservatória, declarar o início de actividade.

A declaração de alterações deve ser entregue em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado (internet) no prazo de 15 dias a contar da data da alteração aos elementos inicialmente declarados.

O sujeito passivo fica dispensado da entrega da declaração de alterações sempre que estas respeitem a factos sujeitos a registo na conservatória do registo comercial e a entidades inscritas no ficheiro central de pessoas colectivas que não estejam sujeitas a registo comercial.

No caso da cessação de actividade, a declaração deve ser entregue no prazo de 30 dias após a data da mesma.

As declarações são informadas no prazo de 30 dias pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que se pronuncia sobre os elementos declarados, no entanto, no caso de esta discordar dos mesmos, fixa os que entender adequados.

As declarações de alterações e cessação de actividade produzem efeitos a partir da data da sua apresentação no que respeita às operações intracomunitárias nos termos do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias.

Refira-se que, estão dispensados do cumprimento das obrigações referidas nas alíneas b), c), d) e g) do nº 1 do artigo 29.º do CIVA, os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, excepto quando essas operações conferem direito à de dedução.

Por outro lado, os sujeitos passivos estão dispensados da emissão obrigatória de uma factura para cada transmissão de bens ou prestação de serviços, quando

o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado noutro Estado- membro da União Europeia e seja sujeito passivo de IVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira pode, notificando o sujeito passivo, alterar oficiosamente os elementos relativos à actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há a intenção de a continuar a exercer, ou quando o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial susceptível de a exercer, quer ainda quando se verificar a falsidade dos elementos declarados, ou a existência de fundados indícios de fraude.

As alterações oficiosas referidas produzem efeitos imediatos, devendo as mesmas ser posteriormente notificadas ao sujeito passivo no prazo de 10 dias, nos termos do nº 7 do artigo 35.º do CIVA.

.

**Declarações periódicas:**

As declarações de imposto devem ser enviadas de acordo com os seguintes prazos (artigo 41.º do CIVA):

- Sujeitos passivos do regime normal mensal – até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações;
- Sujeitos passivos do regime normal trimestral – até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações.

O regime normal mensal ou trimestral é aferido em função do volume de negócios no ano civil anterior seja igual ou superior a 650.000 euros, respectivamente.

Estas declarações, assim como os respectivos anexos, devem ser enviados por transmissão electrónica de dados, sendo que, para que tal aconteça, a Autoridade Tributária e Aduaneira atribui uma senha ao sujeito passivo bem como ao técnico oficial de contas, nos casos em que aquelas respeitem a operadores que tenham ou sejam obrigados a ter contabilidade organizada para efeitos de IRC ou de IRS.

Salientamos que as declarações de imposto devem ser submetidas mesmo que o sujeito passivo não efectue operações tributáveis em determinado mês ou trimestre.

**Declaração recapitulativa**

Com a reformulação efectuada nas prestações de serviços intracomunitárias, os operadores que prestem serviços a sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-membro passam a ter de incluir na declaração recapitulativa das transmissões intracomunitárias, quando tais operações sejam aí tributáveis, conforme estipulado pela alínea i) do n.º 1 e do n.º 17 do artigo 29.º do CIVA.

**Declaração anual e anexos**

As obrigações declarativas das entidades que tenham ou sejam obrigadas a ter contabilidade organizada, estão concentradas numa única declaração anual de informação contabilística e fiscal, relativa ao IVA, imposto do selo e impostos sobre o rendimento, que deve ser remetida por transferência electrónica de dados até ao

dia 15 de Julho (ou até ao 15.º dia do 7.º mês), independentemente de esse ser dia útil ou não útil (alíneas d), e), f) e h) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA). Esta declaração integra-se, presentemente, na Informação Empresarial Simplificada (IES).

Existe a obrigação de entrega dos mapas recapitulativos, quer de fornecedores e de clientes quando o montante total das operações internas realizadas por cada um deles for superior a 25.000 euros.

Estão dispensados da entrega dos mapas de IVA os sujeitos passivos dos regimes de isenção e de pequenos retalhistas, bem como, em geral, os que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS.

Salientamos que os sujeitos passivos a que seja aplicável o regime de normalização contabilística para microentidades ficam também dispensados da obrigação de entrega da declaração de informação contabilística e fiscal e anexos respeitantes à aplicação do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto[4].

## 9.2. Obrigações de facturação

O disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA referente às obrigações em geral particulariza a situação dos sujeitos passivos de IVA estarem obrigados a emitir uma factura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos antes da data das operações. De acordo com o disposto no n.º 14 do artigo 29.º do CIVA, a obrigação referida pode ser cumprida pelo próprio adquirente dos bens ou serviços ou por um terceiro em nome e por conta do sujeito passivo, sendo permitida a facturação electrónica (n.º 13 do artigo 29.º do CIVA).

Por outro lado, as facturas devem respeitar alguns formalismos, contextualizados no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, nomeadamente, identificação do sujeito passivo emitente e do destinatário dos bens ou serviços, números de identificação fiscal, quantidade e denominação dos bens ou serviços, preço, taxas e montante do imposto devido ou o motivo da não aplicação do imposto, se for essa a situação.

As facturas devem ser numeradas de forma sequencial, datadas, bem como obedecer aos requisitos previstos no Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, ou seja, serem emitidas por tipografia autorizada ou processadas por computador.

Se a factura mencionar referências a bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes, as quantidades, preço, taxas e imposto devem ser apresentados separadamente. As facturas devem ser emitidas em duplicado, sendo o original para o cliente e a cópia para arquivo do fornecedor.

Caso o sujeito passivo opte pela emissão através meios informáticos das facturas devem ser observados determinados requisitos, sendo que estes documentos podem ser arquivados em suporte electrónico, de acordo com as especificações previstas na Portaria n.º 1370/2007, de 18 de Outubro.

O n.º 1 do artigo 36.º do CIVA estipula que as facturas devem ser emitidas, o mais tardar, no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido, no

4 Taxas aplicáveis às operações sujeitas a IVA nas Regiões Autónomas.

entanto, em caso de pagamentos antes da realização das operações, a emissão deve coincidir sempre com o recebimento do respectivo montante.

É permitido o sistema de facturação global, respeitante a um mês ou períodos inferiores, desde que por cada transacção se emitia uma guia ou nota de remessa e do conjunto dos dois documentos resultem todos os elementos exigíveis para a factura e o seu processamento não ultrapasse cinco dias úteis o termo do período a que respeitam (n.º 2 do artigo 36.º do CIVA).

Por este artigo é, também, autorizada a auto-facturação e a subcontratação de operações de facturação, sem dependência prévia da autorização da administração tributária, salvo se os operadores não tiverem sede ou estabelecimento estável no território Comunitário. É exigido por lei um acordo prévio, na forma escrita, entre os operadores envolvidos e que o adquirente se certifique de que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços tomou conhecimento da emissão da factura e aceitou o seu conteúdo. É, contudo, da responsabilidade do transmitente dos bens ou prestador de serviços a emissão das facturas, ou documentos equivalentes, e a entrega do imposto.

No que diz respeito à facturação electrónica, permitida pelo n.º 10 do artigo 36.º do CIVA, ressalvamos que as condições técnicas para a emissão por via electrónica das facturas e respectiva conservação e arquivamento estão mencionadas no Decreto-Lei n.º 196/2007, de 15 de Maio. De salientar que a factura pode ser emitida por via electrónica se for garantida a autenticidade da sua origem e a integralidade do seu conteúdo, através de assinatura electrónica avançada ou intercâmbio electrónico de dados e esta seja aceite pelo destinatário, não necessitando de autorização prévia.

Os sujeitos passivos estabelecidos em território nacional estão obrigados a armazenar cópias das facturas emitidas por eles próprios, pelos seus clientes ou, em seu nome e por sua conta, por um terceiro, assim como da totalidade das facturas recebidas. A armazenagem deve efectuar-se em estabelecimento situado em território português. Caso o arquivamento seja realizado electronicamente, poderá ser efectuado em qualquer país da Comunidade ou, sob reserva de autorização da Direcção-Geral dos Impostos, em qualquer país ou território terceiro. Regra geral, o arquivo em suporte electrónico de facturas emitidas por via electrónica só é permitido caso se encontre garantido o acesso completo e em linha aos dados e assegurada a integridade da origem e do seu conteúdo (Decreto-Lei n.º 196/2007, de 15 de Maio).

Em termos de obrigatoriedade da liquidação do IVA nas facturas (repercussão do imposto, tratado pelo artigo 37.º do CIVA) é de referir que o montante do imposto liquidado deve ser adicionado ao valor da factura para efeitos da sua exigência ao adquirente das mercadorias ou dos serviços. Nos casos em que não é obrigatória a emissão da factura, o imposto deve ser incluído no preço para efeitos da sua exigência aos adquirentes.

A entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com efeitos a 1 de Janeiro de 2013, trouxe uma grande alteração, passando a ser obrigatória a emissão de factura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços.

É, no entanto, permitida a emissão de uma factura simplificada (n.º 1 do artigo 40.º do CIVA) nas operações abaixo descritas:

- As transmissões de bens realizadas por retalhistas ou vendedores ambulantes a não sujeitos passivos, quando o valor da factura não for superior a € 1.000;

- Outras transmissões de bens e prestações de serviços em que o montante da factura não seja superior a € 100.

O n.º 2 do artigo 40.º do CIVA estipula os formalismos que as facturas simplificadas devem observar, nomeadamente, devem conter o nome ou a denominação social e o número fiscal do fornecedor, a quantidade e designação usual dos bens ou serviços, o preço líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante do imposto devido, ou o preço com a inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis (ou o motivo justificativo da não aplicação do imposto – novidade para 2014), e o número de identificação fiscal do adquirente ou destinatário, quando for sujeito passivo.

Salientamos também a introdução de medidas de controlo de emissão de facturas, a vigorar a partir de 2013, atráves da publicação do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, o qual estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária, por transmissão electrónica de dados, dos elementos das facturas emitidas por pessoas, singulares ou colectivas, que possuam sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a IVA, ainda que dele isentas.

Finalmente, salientamos que, com a aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2014, passa a ser dispensada a emissão de factura nas prestações de serviços financeiros, de seguro e resseguro, isentas de IVA e cujo destinatário seja um sujeito passivo estabelecido ou domiciliado noutro Estado-Membro.

## 9.3. OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS

Os sujeitos passivos que sejam obrigados legalmente a dispor de contabilidade organizada, ou que por ela tenham optado, não têm, nessa matéria, outras obrigações contabilísticas, no entanto, devem respeitar regras e princípios consagrados nos artigos 44.º e seguintes do CIVA e de prever certo tipo de registos, nomeadamente os referentes aos bens de investimento (artigo 51.º do CIVA).

Os sujeitos passivos que não possuam nem estejam obrigados a possuir contabilidade organizada ficam obrigados a utilizar os seguintes livros de registo (artigo 50.º do CIVA):

- Livro de registo de compras de mercadoria e/ou livro de registo de matérias-primas e de consumo;
- Livro de registo de vendas de mercadorias e/ou livro de registo de produtos fabricados;
- Livro de registo de serviços prestados;
- Livro de registo de despesas e de bens de investimento;
- Livro de existências à data de 31 de Dezembro de cada ano.

# 10. OUTRAS DISPOSIÇÕES

Relativamente a outros aspectos referenciados no CIVA chamamos a vossa atenção para os seguidamente retratados.

### 10.1. Centralização da contabilidade ou da escrita

O artigo 76.º do CIVA estipula que os sujeitos passivos que repartam a sua actividade por mais do que um estabelecimento devem centralizar num deles a escrituração das operações realizadas em todos eles. A centralização do estabelecimento deve ser o indicado para efeitos de IRS ou IRC conforme n.º 3 do artigo 76.º do CIVA).

### 10.2. Serviço de finanças e tesouraria de finanças competentes

O serviço de finanças e a tesouraria de finanças competentes para efeitos do IVA são os da área fiscal onde o sujeito passivo tiver a sua sede, principal ou domicílio (artigo 77.º do CIVA). Caso sejam sujeitos passivos titulares de rendimentos sujeitos a IRS, considera-se serviço de finanças competente o da área do respectivo domicílio fiscal. Para os contribuintes que tenham domicílio ou sede fora do território nacional, o serviço de finanças competente é o da área fiscal onde estiver situado o seu estabelecimento estável ou, na falta deste, em função da sede, estabelecimento ou domicílio do representante em Portugal.

Para os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que não tenham nomeado representante, considera-se competente o serviço de finanças de Lisboa – 3.

### 10.3. Regularizações

O artigo 78.º do CIVA contempla diversas possibilidades de regularização de deduções e liquidações das quais exaltamos as mais recorrentes:

**Redução do valor tributável do IVA, após terem sido submetidas as declarações periódicas**

O sujeito passivo pode deduzir imposto pago em excesso até ao final do período de imposto seguinte (n.º 4 do artigo 78.º do CIVA).

**Registo de facturas inexactas**

A rectificação é obrigatória se houver imposto liquidado a menos podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar. Se o imposto for liquidado a mais, a rectificação é facultativa e poderá fazer-se no prazo de dois anos (n.º 3 do artigo 78.º do CIVA).

**Correcção de erros materiais ou de cálculo no registo e nas declarações**

Estas correcções são facultativas se o imposto for a favor do sujeito passivo e só pode fazer-se no prazo de dois anos e obrigatórias quando derem origem

a liquidação de imposto a favor do Estado. No caso do exercício do direito à dedução, este prazo inicia-se a partir do nascimento do respectivo direito. Quando a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços ("reverse charge") e os valores liquidados e deduzidos não tenham sido mencionados na declaração periódica, deve ser entregue uma declaração de substituição, sem prejuízo de liquidação adicional acrescida de juros compensatórios, no caso de sujeitos passivos submetidos a regime de "pro-rata" (n.ºs 6, 14 e 15 do artigo 78.º do CIVA).

**Créditos incobráveis**

Os sujeitos passivos poderão deduzir o imposto já pago referente a créditos incobráveis em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil, quando a insolvência for decretada de carácter limitado ou após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo Juiz, previsto no artigo 17.º -F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, bem como nos termos previstos no Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE) (n.º 7 do artigo 78.º do CIVA).

No entanto, deve ser rectificada a dedução correspondente por parte do adquirente dos bens ou serviços. No caso de recuperação de créditos, o imposto deverá ser entregue no período em que se verificar o seu recebimento (n.º 12 do artigo 78.º do CIVA).

Os sujeitos passivos podem, ainda, recuperar o IVA entregue ao Estado respeitante a outros créditos, nos seguintes termos:

**Dívidas de particulares e de sujeitos passivos isentos**

Se o valor do crédito não exceder 750 euros (IVA incluído) e a mora se prolongue para além de 6 meses, os sujeitos passivos podem regularizar o IVA. Se o crédito for superior a esse montante, mas inferior a 8.000 euros (IVA incluído), a recuperação do imposto fica dependente de o crédito ser reconhecido em acção judicial de condenação ou de ter havido aposição de fórmula executória em processo de injunção (n.º 8 do artigo 78.º do CIVA).

Dentro dos referidos limites e condições, a dedução do imposto contido em créditos é ainda autorizada quando o devedor conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis, e conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução.

Esta regularização não é, contudo, permitida quando estão em causa transmissões de bens ou prestações de serviços cujo adquirente ou destinatário constasse, no momento da realização da operação, da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis.

**Dívidas de empresas**

É permitida a recuperação do IVA respeitante a créditos de valor inferior a 6.000 euros (IVA incluído) por parte dos devedores, quando estes sejam sujeitos passivos com direito a dedução, desde que reconhecidos em acção de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente (n.º 8 do artigo 78.º do CIVA).

Deve em qualquer dos casos, acima mencionados, ser certificado por um revisor oficial de contas o valor global dos créditos e do correspondente imposto a recuperar, bem como a realização de esforços de cobrança por parte do credor, e do seu insucesso, total ou parcial, ainda que se encontrem verificados os requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis.

Existe a obrigação de entregar ao Estado o imposto que for recuperado aos devedores, ainda que sem limite temporal de caducidade.

O Orçamento do Estado de 2013 introduziu alterações no regime de regularização do IVA em créditos incobráveis, com especial enfoque no âmbito de aplicação do regime e nos procedimentos específicos para o ajustamento do IVA a favor dos sujeitos passivos.

Foi assim estabelecido um regime diferenciado para créditos vencidos antes de 1 de Janeiro de 2013 (regime antigo) e após essa data (regime novo).

O regime antigo foi atrás descrito.

O regime novo, estipulado nos artigos aditados 78.º - A a 78.º - D, tem como principais destaques os seguintes:

- Distinção expressa entre créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis;
- Exclusão da possibilidade de regularização do imposto quando existam relações especiais entre os sujeitos passivos, ou os créditos estejam cobertos por seguro ou sejam créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais;
- Regime-regra de regularização dos créditos de cobrança duvidosa dependente de pedido de autorização prévia. Se não for notificada decisão expressa no prazo de oito meses, presume-se o indeferimento para créditos iguais ou superiores a € 150.000, IVA incluído, por factura. No caso de créditos de valor inferior, presume-se o deferimento;
- Dispensam-se do regime de autorização prévia os créditos em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento, cujo valor não seja superior a € 750 (IVA incluído), sobre particulares ou sujeitos passivos que realizem apenas operações isentas sem direito à dedução e em casos específicos no âmbito de processos judiciais ou do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial;
- Notificação do adquirente pela Autoridade Tributária e Aduaneira da pretensão de regularização do imposto pelo fornecedor e, caso aplicável, obrigatoriedade de regularização do IVA anteriormente deduzido por este, a favor do Estado;

- Os sujeitos passivos perdem o direito à dedução do imposto respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis sempre que ocorra a transmissão da titularidade do crédito subjacente;
- Regulamentação dos procedimentos de regularização de IVA, prazos respectivos e documentação de suporte, nomeadamente a exigência de certificação pelo revisor oficial de contas do cumprimento dos requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis.

Relativamente ao novo regime introduzido pelo Orçamento de Estado de 2013, o Orçamento de Estado de 2014 vem alterar principalmente os seguintes aspectos:

- O n.º 5 do artigo 78-A passa a mencionar que a dedução do imposto relativo a créditos considerados incobráveis, é excluída para crédito em mora inferior a 24 meses, ou em mora há mais de 6 meses sendo o seu valor inferior a 750 euros, para devedores particulares, sempre que se verifique processo de execução fiscal, processo de insolvência, em processo especial de revitalização, ou por via extrajudicial (SIREVE).
- Por outro lado, sempre que se verifiquem os casos referidos no ponto anterior, a dedução é efectuada pelo sujeito passivo sem necessidade de pedido de autorização prévia, no prazo de dois anos a contar do primeiro dia do ano civil seguinte, pelo que a Autoridade Tributária poderá controlar a legalidade da pretensão do sujeito passivo, em momento posterior.
- Nos termos do n.º 9 do artigo 78-B, sempre que se verifique processo de execução fiscal, processo de insolvência, em processo especial de revitalização, ou por via extrajudicial (SIREVE), é comunicado ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de dedução inicial efectuada.

Passa a estar limitado (créditos vencidos após 1 de Janeiro de 2013) a dois anos (contados do primeiro dia do ano civil seguinte ao da verificação dos pressupostos) o prazo para recuperar o IVA relativo a:

- créditos de cobrança duvidosa em mora há mais de seis meses, cujo valor não seja superior a € 750, IVA incluído, e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confiram direito à dedução;
- créditos incobráveis.

### 10.4. Responsabilidade solidária

O adquirente dos bens ou serviços é solidariamente responsável com o fornecedor pelo pagamento do imposto quando a obrigatoriedade de emissão de factura não tenha sido cumprida ou contenha elementos inexactos (artigo 79.º do CIVA). De igual forma, nos casos em que o imposto resulte de operações simuladas, ou em que haja

simulação de preço da factura, o adquirente dos bens ou dos serviços é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto devido ainda que seja isento de IVA ou prove ter pago na totalidade o imposto ao fornecedor.

São, igualmente, responsáveis solidários pelo pagamento do imposto os sujeitos passivos que intervenham em transacções de bens ou de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar o imposto ao Estado. São também solidários pelo pagamento do imposto os sujeitos passivos que intervenham em qualquer fase do circuito económico, quando estes tivessem ou devessem ter conhecimento da existência da intenção de não ser entregue ao Estado o imposto devido (artigo 80.º do CIVA). Presume-se que o sujeito passivo tenha conhecimento da situação acima referida sempre que o preço de transacção dos bens ou serviços seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência ou seja inferior ao preço relativo a esses bens ou serviços em fases anteriores do circuito económico. Esta presunção pode ser contestada.

## 10.5. Liquidação oficiosa do Imposto

Caso a declaração periódica do IVA não seja apresentada, e de acordo com o artigo 88.º do CIVA, a Direcção-Geral dos Impostos, com base nos elementos de que disponha, relativos ao sujeito passivo ou ao respectivo sector de actividade, procede à liquidação oficiosa do imposto de acordo com os seguintes limites mínimos:

- Um valor anual igual a seis vezes a retribuição mínima mensal garantida, para os sujeitos passivos enquadrados no regime mensal;
- Um valor anual igual a três vezes a retribuição mínima mensal garantida, para os sujeitos passivos enquadrados no regime trimestral.

O imposto liquidado referido deve ser pago nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo mencionado na notificação, efectuada nos termos do CPPT, o qual não pode ser inferior a 90 dias contados a partir da data da notificação. A liquidação oficiosa do IVA fica sem efeito se o sujeito passivo dentro do prazo acima referido, apresentar a declaração em falta, se a liquidação vier a ser corrigida com base nos elementos recolhidos em procedimento de inspecção tributária ou outros ao dispor dos serviços e, ainda, se for declarada a cessação oficiosa referida no n.º 2.º do artigo 34.º, e a liquidação disser respeito ao período decorrido desde o momento em que a cessação deveria ter ocorrido.

Há também lugar a liquidação por iniciativa dos serviços, por parte do chefe dos serviços de finanças, sempre que surjam erros ou omissões, nas declarações, ou detectadas aquando das visitas de fiscalização. Pode ainda ocorrer quando for apurado um montante de imposto superior ao declarado pelo próprio contribuinte.

A liquidação do IVA com base em métodos indirectos cabe ao director de finanças da área onde o sujeito passivo ou o funcionário em que este delegou a competência se encontra estabelecido, e ocorre nas situações expressamente previstas no Código do IVA ou na Lei Geral Tributária.

# 11. REGIMES ESPECIAIS

## 11.1. Regime de isenção (artigos 53.º a 59.º)

O regime de isenção encontra-se previsto nos artigos 53.º a 59.º do CIVA, o qual estabelece que beneficiam de isenção de IVA os sujeitos passivos que preencham cumulativamente os seguintes requisitos:

- Não tenham nem sejam obrigados a ter contabilidade organizada para efeitos de IRS e IRC;
- Não pratiquem operações de importação, exportação ou actividades conexas;
- No ano civil anterior não atinjam um volume de negócios superior a 10.000 euros ou inferior a 12.500 euros, no caso de inclusão no regime de pequenos retalhistas.

Quem beneficiar desta isenção, não pode deduzir o IVA suportado nas suas aquisições, uma vez que também não liquida imposto pelas suas operações. Torna-se necessária a opção pelo regime normal de tributação para que este direito, de dedução, possa ser exercido devendo entregar em qualquer serviço de finanças uma declaração de início de actividade ou de alterações, produzindo estes efeitos a partir de data da sua apresentação. Em caso de opção o sujeito passivo é obrigado a permanecer no regime por que optou por um período de cinco anos, podendo depois voltar ao regime de isenção se os pressupostos se verificarem.

Ainda que os sujeitos passivos preencham os requisitos acima referidos, não podem beneficiar do regime de isenção quando:

- Cessem a actividade e reiniciem essa ou outra actividade nos 12 meses seguintes ao da cessação, quando estejam enquadrados num regime de tributação;
- Excedam os limites fundamentais da cessação do regime de isenção e reiniciem a mesma ou outra actividade no ano seguinte ao da cessação.

Os requisitos acima enunciados deixam de verificar-se, obrigando ao reenquadramento dos sujeitos passivos, nomeadamente:

- Quando o sujeito passivo passe a ter contabilidade organizada;
- Quando o sujeito passivo efectue operações de importação ou exportação ou actividades conexas. A declaração de alterações deve ser apresentada no prazo de 15 dias nos casos acima referidos;
- A declaração de alterações deve ser apresentada no mês de Janeiro do ano seguinte quando o volume de negócios ultrapassar os limites referidos no artigo 53.º do CIVA;
- Quando for fixado pela administração fiscal em montante superior aos limites referidos no artigo 53.º do CIVA, a declaração deve ser apresentada no prazo de 15 dias após a fixação definitiva;
- Fiquem obrigados a indicar, na declaração recapitulativa das operações intracomunitárias, as prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos localizados noutros Estados-Membros, quando as operações não sejam tributáveis em Portugal.

No primeiro ano de actividade, o operador deverá estimar um volume de negócios, projectado para o ano civil em que tal facto ocorre, ficando integrado no regime de isenção ou no regime normal em função do montante estimado.

Por fim, os sujeitos passivos isentos nos termos do artigo 53.º do CIVA, quando emitirem facturas (instituída a obrigação genérica de facturação), deverão sempre apor-lhe a menção: "IVA - Regime de Isenção" (conforme disposto no artigo 57.º do CIVA).

### 11.2. Regime dos pequenos retalhistas (artigos 60.º a 68.º)

Este regime, contemplado no CIVA nos artigos 60.º a 68.º, apresenta como requisitos cumulativos para que se possa ficar enquadrado neste regime os seguintes:

- Ser uma pessoa singular;
- A sua actividade deve ser a da transmissão de bens na área do retalho;
- Não possua nem seja obrigado a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS;
- Não tenha um volume total de compras superior a 50.000 euros (este valor é o fixado para efeitos de IRS);
- O volume de compras de bens destinados a venda sem transformação atinja, pelo menos, 90% do total das suas compras;
- Não pratique operações de exportação, importação ou transacções intracomunitárias;
- Não efectue prestações de serviços, não isentas, de valor superior a 250 euros ano.

O imposto apurado pelos sujeitos passivos deve ser respeitar às seguintes regras:

- No caso de compras de bens destinados a venda sem transformação, o IVA a entregar ao Estado deriva da aplicação de um coeficiente de 25% ao valor do imposto suportado na aquisição desses bens;
- No caso de aquisição de bens para transformação acresce 25% do valor do imposto suportado nessas compras ao IVA a pagar ao Estado;
- Caso não liquidem IVA aos seus clientes podem, no entanto, deduzir ao imposto apurado nos termos acima referidos apenas o imposto suportado na aquisição ou locação bens de investimento e outros bens para uso da própria empresa (excluindo os que não conferem direito à dedução nos termos do artigo 21.º);
- O imposto relativo às transmissões de bens do activo imobilizado deve ser liquidado e entregue ao Estado.
- Os sujeitos passivos enquadrados neste regime têm que cumprir com as seguintes obrigações:
- Apresentar a declaração de início de actividade, quando a iniciarem, a de alterações se os requisitos de enquadramento se alterarem e a de cessação quando for o caso (n.ºs 2 a 7 do artigo 67.º do CIVA). De referir que devem estimar o volume de compras quando iniciarem a actividade de acordo com os n.ºs 3 a 5 do artigo 60.º do CIVA;

- Entregar uma declaração respeitante às aquisições realizadas no ano civil anterior em triplicado e até ao último dia do mês de Março de cada ano, no serviço de finanças competente;
- Possuir livros de registo de compras, vendas e serviços prestados assim e de registo de despesas gerais e operações de investimento;
- Registar no prazo de 30 dias a contar da sua recepção, as facturas relativos a bens ou serviços adquiridos;
- Mencionar aquando da emissão de facturas a expressão, "IVA não confere direito à dedução" (artigo 62.º do CIVA);
- Pagar o imposto apurado até ao dia 20 do segundo mês seguinte a cada trimestre do ano civil, na tesouraria de Finanças.

## 11.3. Outros regimes

**TRANSMISSÕES DE BENS EM SEGUNDA MÃO, OBJECTOS DE ARTE, DE COLECÇÃO E ANTIGUIDADES**

Este regime encontra-se consagrado no Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro, e respeita à tributação em IVA da margem de lucro das transmissões de bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades. Tem como finalidade evitar a dupla tributação de bens ocasionada pela reentrada no circuito económico de bens que já tinham sido definitivamente tributados.

**AGÊNCIAS DE VIAGENS E OPERADORES DE CIRCUITOS TURÍSTICOS**

O regime particular do IVA aplicável às agências de viagens e aos operadores de circuitos turísticos encontra-se regulado pelo Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho, e refere-se à tributação sobre a margem bruta, sem direito a dedução do imposto suportado a montante.

**TABACOS MANUFACTURADOS**

O regime particular dos tabacos manufacturados encontra-se estabelecido no Decreto-Lei n.º 346/85, de 23 de Agosto, traduzindo-se na tributação de uma só vez, na produção, na importação ou nas aquisições intracomunitárias, com base no preço de venda ao público.

**REGIME ESPECIAL DOS COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS**

O regime especial de tributação dos combustíveis líquidos encontra-se consagrado nos artigos 69.º a 75.º, do Código do IVA, apenas aplicável aos revendedores.

**OURO PARA INVESTIMENTO**

O regime de IVA aplicável ao ouro para investimento encontra-se estabelecido, pelo Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 de Setembro, e respeita à aplicação do regime geral de tributação às operações relativas a ouro com fins industriais e de um regime especial aplicável às transacções que respeitem a ouro destinado a investimento.

**EMPREITADAS E SUBEMPREITADAS DE OBRAS PÚBLICAS**

O regime especial de exigibilidade do IVA nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas está previsto no anexo ao Decreto-Lei n.º 204/97, de 9 de Agosto, e estabelece que caso o Estado, as Regiões Autónomas, bem como os institutos públicos resultantes da transformação da Junta Autónoma das Estradas sejam os donos da obra, o IVA respeitante aos serviços prestados passar a ser exigível não no momento em que os mesmos são executados ou emitida a facturação respectiva, mas no momento do pagamento do preço. Em caso de cessão de créditos, considera-se existir recebimento total ou parcial do preço, sendo o imposto exigível pelo montante do crédito cedido.

**ENTREGAS DE BENS ÀS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS**

Este regime especial encontra-se regulamentado no Decreto-Lei n.º 418/99, de 21 de Outubro. A Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro – Estatuto Fiscal Cooperativo – prevê, no n.º 1 do seu artigo 15.º, um regime especial de exigibilidade do IVA relativamente às entregas de bens efectuadas às cooperativas agrícolas pelos respectivos associados, quando se trate de produtos das suas próprias explorações agrícolas.

**COMÉRCIO ELECTRÓNICO – REGIME ESPECIAL DOS PRESTADORES NÃO ESTABELECIDOS NA COMUNIDADE**

Este regime especial encontra-se previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 130/2003, de 28 de Junho, sendo a sua aplicação complementada através dos artigos 28.º a 34.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2002, do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, e traduz-se na possibilidade de o operador não residente se registar num único Estado-Membro, à sua escolha, e proceder as respectivas obrigações declarativas por via electrónica bem como efectuar o pagamento do imposto respectivo.

**OPERAÇÕES SOBRE DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E SUCATAS RECICLÁVEIS**

As operações relativas à tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis tal como de determinadas prestações de serviços relacionadas com esse tipo de bens (Anexo E) encontram-se estabelecidas na Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, tendo sido introduzidas no Código do IVA regras especiais.

**SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE NACIONAL DE MERCADORIAS**

A Lei n.º 15/2009, de 1 de Abril, regulamenta o regime especial de exigibilidade dos serviços de transporte rodoviário nacional de transporte de mercadorias, que consiste no diferimento da exigibilidade do imposto para o momento do recebimento total ou parcial do preço, neste caso pela parte do preço recebida. Estabelece-se que o recebimento total do preço ocorre no prazo máximo de trinta dias após a apresentação da respectiva factura pelo transportador ou a partir da data limite para a respectiva emissão no caso daquela não ter sido emitida.

## REGIME DE EXIGIBILIDADE DE CAIXA DO IVA

Com a proposta de Orçamento de Estado para 2013, surge a autorização legislativa para a criação de um regime simplificado e facultativo de contabilidade de caixa aplicável às pequenas empresas, com alterações em sede do Imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Fica o Governo autorizado a alterar o Código do IVA, tendo em vista a introdução de um regime simplificado e facultativo de contabilidade de caixa aplicável às pequenas empresas que não beneficiem de isenção do imposto, segundo o qual nas operações por estas realizadas o imposto se torne exigível no momento do recebimento e o direito à dedução do IVA seja exercido no momento do efectivo pagamento, nos termos previstos na alínea b) do artigo 66.º e no artigo 167.º-A da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro.

Com o Orçamento de Estado de 2014, é aditado ao regime do IVA de caixa, aprovado pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 1 do artigo 185.º da Lei n.º 83-/2013, o artigo 3.º- A, referente à dedução do imposto pelo adquirente dos bens ou serviços, o qual refere que, o direito à dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos não abrangidos pelo regime, relativamente à, aquisição de bens e serviços a sujeitos passivos por ele abrangidos, nasce na data de emissão da factura.

Por outro lado, a dedução deve ser efectuada na declaração do período ou do período seguinte aquele em que se tiver verificado a recepção da factura.

# 2.º CAPÍTULO
# REGIME DO IVA NAS TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS (RITI)

## 1. INTRODUÇÃO

Com o objectivo de atingir um mercado interno europeu onde impere uma harmonização comunitária em matéria de tributação geral de consumo, foram abolidas as fronteiras fiscais, ou seja, desapareceu o sistema de franquias bem como a consequente alteração do termo "importação de bens" para "aquisição intracomunitária de bens".

Efectivamente, e conforme já referido, com o surgir do mercado único europeu, o território da União Europeia passou a constituir um único território aduaneiro, pelo que as transacções de bens deixaram de estar sujeitas aos controlos nas fronteiras interiores da União e à consequente tributação. Passou, então, a falar-se do conceito de "aquisição e transmissão intracomunitária de bens".

A necessidade de reger um imposto nas transacções intracomunitárias de mercadorias mostrou-se superior à alternativa de fazê-lo parte do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), pelo que a solução passou em dar origem a um novo capítulo destinado a reger aquelas transacções, o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI). As regras de incidência, objectiva e subjectiva, do CIVA, foram alteradas em conformidade.

É no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias que se concentram as normas específicas sobre o tratamento das transacções intracomunitárias de mercadorias, em relação à incidência, isenções e ao valor tributável bem como às obrigações dos sujeitos passivos, em especial de liquidação e pagamento, e as obrigações acessórias, na parte em que acrescem ou modificam as constantes do CIVA.

## 2. INCIDÊNCIA

**Real ou objectiva**

Em termos de incidência real, conforme disposto no artigo 1.º do RITI, estão sujeitas a tributação as seguintes aquisições intracomunitárias de bens:

- Todas as aquisições efectuadas em território nacional por um sujeito passivo de IVA, estabelecido em Portugal, agindo nessa qualidade, e quando o vendedor for um sujeito passivo, registado para efeitos de IVA noutro Estado-membro, agindo nessa qualidade, que não esteja

abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas e que não efectue no território nacional a instalação e montagem dos bens, nem se qualifique como venda à distância;
- As aquisições de meios de transporte novos e as aquisições efectuadas pelo Estado e demais organismos públicos e por sujeitos passivos isentos;
- As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias.

**Subjectiva**

Atendendo às características do regime, houve necessidade de criar um conceito lato de sujeito passivo. Efectivamente, a introdução de um novo facto tributável – a aquisição intracomunitária de bens – impõe que se determine quais as pessoas que se qualificam como sujeitos passivos.

Assim, e de acordo com o artigo 2.º do RITI, que trata da incidência subjectiva, são sujeitos passivos de IVA pelas aquisições intracomunitárias de bens, para além dos sujeitos passivos mencionados no CIVA, o Estado e demais pessoas colectivas de direito público ou qualquer outra pessoa colectiva, assim como os particulares que efectuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos e as pessoas singulares ou colectivas que, ocasionalmente, efectuem transmissões intracomunitárias de meios de transporte novos.

Relativamente aos sujeitos passivos mencionados no CIVA destacamos que, a partir de 1 de Janeiro de 2010, com a alteração do regime do IVA referente aos prestadores de serviços intracomunitários, passaram também a ser considerados como sujeitos passivos de IVA os adquirentes de determinados serviços, dentro das seguintes condições associadas:
- Serem previamente sujeitos passivos nacionais através da prática de operações tributáveis previstas (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA);
- O prestador não ter sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional a partir do qual o serviço seja prestado (alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA).

Alarga-se assim a regra de inversão do sujeito passivo, atribuindo-se ao destinatário dos mesmos, a obrigação de liquidação do IVA devido e da sua entrega ao Estado respectivo, reconhecendo, no entanto, o direito à dedução do IVA autoliquidado, caso preencha as condições para tal.

## 3. CONCEITOS

**Aquisição intracomunitária de bens**

Desaparecendo o conceito de importação nas transmissões de bens efectuadas entre Estados-membros, o facto gerador do imposto consiste, em tais circunstâncias, na aquisição intracomunitária de bens, sendo a definição de tal conceito de extrema importância.

Assim, e em termos de conceito, podemos afirmar que a aquisição intracomunitária de bens caracteriza-se pela obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado-membro (artigo 3.º do RITI).

Desta forma, e em termos de regra geral, deverá ser aplicado o denominado mecanismo de engenharia fiscal, ou reverse-charge, que traduz a inversão do sujeito passivo. Na inversão do sujeito passivo do imposto é alterada a obrigatoriedade de liquidação do imposto do seu vendedor para o adquirente, sendo que é dada a faculdade ao sujeito passivo de proceder de igual forma à dedução do imposto, caso este esteja em condições de o fazer. O imposto deve, então, ser declarado no Estado-membro de chegada, através da declaração periódica normal, nos campos próprios referente às aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas. No caso do vendedor, esta operação também deverá ser relevada na declaração periódica, fazendo parte da base tributável, bem como deverá ser também objecto de preenchimento e envio a respectiva declaração recapitulativa. Abordamos na parte final desta temática a questão das obrigações declarativas.

**Operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens**

O artigo 4.º do RITI retrata as operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, e consagra que as transferências de bens efectuadas por um sujeito passivo no âmbito da sua empresa, mas entre Estados-membros diferentes, não são consideradas aquisições intracomunitárias, pelo facto de não estarem perante uma transferência onerosa do poder de dispor desses bens. No entanto, a aplicação do princípio da tributação no país do destino nas condições que neste vigorem essas operações são equiparadas a aquisições intracomunitárias, a cujo regime ficam sujeitas.

Desta forma, as operações abaixo descritas, efectuadas a título oneroso, são assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens:

- A afectação, por um sujeito passivo, às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado, por si ou por sua conta, a partir de partir de outro Estado- membro no qual o bem tenha sido produzido, extraído, transformado, adquirido ou importado pelo sujeito passivo, no âmbito da sua actividade;
- A aquisição de bens expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importados noutro Estado-membro, quando ambas as operações forem efectuadas por uma pessoa colectiva ou pelo Estado;
- São também consideradas como aquisições intracomunitárias as operações que, se efectuadas no território nacional por um sujeito passivo, agindo como tal, seriam consideradas transmissões de bens.

De referir que as operações assimiladas a aquisições intracomunitárias são, também na perspectiva do vendedor, assimiladas a transmissões intracomunitárias isentas de IVA no Estado-membro do mesmo.

**Derrogação**

O RITI veio estabelecer uma derrogação ao regime de sujeição a tributação das aquisições intracomunitárias de bens efectuadas por um sujeito passivo totalmente isento, pelo Estado e pelas demais pessoas colectivas de direito público, quando o valor anual das aquisições não exceda um determinado limiar.

Assim, e de acordo com o artigo 5.º do RITI, não estão sujeitas a tributação em Portugal, ou não estão sujeitas a imposto, as aquisições intracomunitárias de bens quando se verifiquem as seguintes condições:

- O adquirente seja o Estado, um organismo de direito público ou um sujeito passivo isento sem direito a dedução;
- Os bens objecto da transmissão não sejam meios de transporte novos ou produtos sujeitos a impostos especiais de consumo;
- O valor global das aquisições efectuadas no conjunto dos Estados-membros não tenha excedido no ano anterior, ou no próprio ano, o limite de 10.000 euros, ou tratando-se de uma única aquisição, não seja o mesmo excedido. Este limite mínimo, líquido de IVA, é determinado com exclusão das aquisições de meios de transporte novos e de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

Os sujeitos passivos, cujas aquisições não atinjam aquele limite, podem optar pela aplicação do regime geral das aquisições intracomunitárias, caso em que deverão permanecer nesse regime por um período mínimo de dois anos. Em contrapartida, caso o limite seja atingido, os sujeitos passivos devem entregar a declaração de início de actividade, ou de alterações, até ao fim do mês seguinte ao da ocorrência desse facto ou antes de efectuarem uma aquisição que exceda aquele limite ou, ainda antes de efectuarem aquisições intracomunitárias se pretenderem optar pelo regime geral. Estas declarações podem ser dispensadas caso os sujeitos passivos apenas efectuem aquisições de bens sujeitos a impostos especiais de consumo. Caso os sujeitos passivos estejam sujeitos a imposto em Portugal, deverão proceder à autoliquidação e enviar a respectiva declaração periódica até ao final do mês seguinte ao da exigibilidade do imposto. O pagamento do imposto deverá ser efectuado com a entrega da respectiva declaração.

**Impostos especiais de consumo e de meios de transporte novos**

Por outro lado, e retomando as definições de conceitos para efeitos do RITI, podemos descrever que os bens sujeitos a impostos especiais de consumo são o álcool e as bebidas alcoólicas, o tabaco e os produtos petrolíferos e energéticos, com excepção do gás fornecido através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada e da electricidade.

Por seu turno, os meios de transporte, sujeitos a registo, licença ou matrícula em Portugal, respeitam aos:

- Veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48 CC ou potência superior a 7,2 KW, destinados ao transporte de pessoas ou mercadorias;
- As embarcações, superiores a 7,5 metros, com excepção das que sejam

afectas à navegação no alto mar, a salvamento e assistência marítima ou pesca costeira.

Caso os meios de transporte descritos nas duas alíneas anteriores verifiquem, simultaneamente, as seguintes condições, estes não podem ser considerados como novos meios de transporte:

- Quando a transmissão for efectuada mais de três ou seis meses após a data da primeira utilização, tratando-se, respectivamente de embarcações e aeronaves ou de veículos terrestres;
- No caso de um veiculo terrestre, quando tenha percorrido mais de 6.000 km, ou no caso de uma embarcação, se navegando mais de cem horas, ou no caso de uma aeronave, se voando mais de 40 horas.

A data da primeira utilização é a constante do título de registo de propriedade ou documento equivalente, ou na sua falta, da factura emitida aquando da aquisição pelo primeiro proprietário.

A aquisição e transmissão de meios de transporte novos trata-se de um regime especial dentro do RITI.

Independentemente da qualidade do adquirente ou do vendedor, a aquisição intracomunitária de um meio de transporte novo efectuada em Portugal é sempre localizada em Portugal, como tal são tributáveis estas aquisições intracomunitárias, desde que sejam sujeitos a registo, licença ou matrícula. O valor tributável é o preço constante da factura, que deve sempre ser exigido ao vendedor, acrescido do imposto sobre veículos nos casos em que este seja devido.

De seguida apresenta-se algumas situações em que existem liquidação e pagamento do IVA para um adquirente:

- Caso este seja um sujeito passivo que realize operações tributáveis com direito a dedução, a liquidação e a dedução deverão constar da declaração periódica respeitante ao período em que o imposto seja devido e exigível. No entanto, caso esteja em causa a aquisição intracomunitária de veículos sujeitos a imposto sobre veículos e o sujeito passivo adquirente não possuir o estatuto de operador registado para efeitos desse imposto, o pagamento do IVA devido é efectuado nos serviços da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo;
- Caso este seja um particular, um sujeito passivo que exerça actividade totalmente isenta sem direito a dedução ou um organismo público, o pagamento do IVA é efectuado em simultâneo com o imposto automóvel, nos casos em que este seja devido, nos serviços da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo. Nesta situação, não se poderá efectuar o registo ou obter a licença ou matrícula, sem se comprovar junto das entidades competentes o pagamento do imposto devido pela respectiva aquisição intracomunitárias de bens.

Na factura emitida pelo vendedor ao adquirente terá de constar a identificação do vendedor e do adquirente, incluindo os respectivos números de identificação fiscal, precedidos do prefixo identificador do Estado-membro que os atribui, a data da

transmissão, o preço de venda, a identificação do meio de transporte, nomeadamente a matrícula ou o número de registo e a especificação das respectivas características e por fim a indicação dos quilómetros percorridos, no caso dos veículos terrestres, das horas de voo para as aeronaves e das horas de navegação para as embarcações, reportada à data em que ocorreu a transmissão.

Por outro lado, em relação às transmissões intracomunitárias de meios de transporte novos efectuadas em Portugal com destino a adquirentes noutro Estado-membro são igualmente sujeitas a imposto em Portugal, embora isentas; como tal, os sujeitos que efectuem estas transmissões são considerados sujeitos passivos de IVA.

As obrigações administrativas decorrentes do caso de o vendedor ser um sujeito passivo de IVA isento, o Estado ou qualquer pessoa colectiva de direito público ou um particular, consistem no exercício do direito à dedução do imposto suportado na aquisição e na emissão da factura que deve ser solicitada pelo adquirente. Este direito à dedução verifica-se na altura em que o bem for colocado à disposição do adquirente e efectua-se o reembolso mediante requerimento dirigido ao Director-geral dos Impostos; no entanto, a sua dedução não pode exceder o montante de imposto que seria exigível se a transmissão não estivesse isenta.

**Operações assimiladas a transmissões de bens**

Outro dos conceitos importantes a reter é o descrito no artigo 7.º do RITI, que define que nem todas as transferências intracomunitárias de bens são equiparadas a aquisições intracomunitárias, como por exemplo as seguintes transferências temporárias de bens destinados à realização de determinadas operações no território de outro Estado-membro:

- Transferência de bens para serem objecto de instalação ou montagem noutro Estado-membro;
- Transferência de bens para venda a bordo de um transporte intracomunitário de passageiros;
- Transferência de bens que consista em operações de exportação e operações assimiladas;
- Transferência de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, e transferência de electricidade, de calor ou de frio através de redes de aquecimento ou arrefecimento;
- Transferência de bens para serem objecto de peritagens ou quaisquer trabalhos que consistam em prestações de serviços a efectuar ao sujeito passivo, materialmente executadas no Estado- membro de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde que, após a execução dos referidos trabalhos, os bens sejam reexpedidos para o território nacional com destino ao sujeito passivo;
- Transferência de bens para serem temporariamente utilizados em prestações de serviços a efectuar pelo sujeito passivo no Estado-membro de chegada da expedição ou transporte dos bens;

- Transferência de bens para utilização temporária por um período não superior a 24 meses em condições idênticas às do regime de importação temporária com isenção total de direitos aduaneiros.

No caso de não se verificar alguma das condições acima indicadas, considera-se que os bens são transferidos para outro Estado-membro em que a condição deixe de ser preenchida.

## 4. TERRITORIALIDADE

Durante o período transitório torna-se essencial determinar onde a aquisição intracomunitária de bens tem lugar. É nesse local que a operação tem de ser reportada, onde o IVA tem de ser liquidado e deduzido, se aplicável. Conforme descrito na Directiva Europeia, o local de tributação passa a ser o lugar de chegada da expedição ou transporte dos bens. Esta regra geral da localização das aquisições intracomunitárias foi transposta para o normativo nacional através do n.º 1 do artigo 8.º do RITI, segundo o princípio de tributação no Estado-membro de destino.

Em termos práticos, estas operações de transmissão não suscitam qualquer dúvida quanto à sua isenção sempre que os bens entrem no mesmo Estado em que o adquirente é um sujeito passivo devidamente registado e identificado para efeitos de IVA. Por outro lado, este tipo de operação é considerada como uma aquisição intracomunitária sendo tributada no país de destino, o que em termos funcionais se traduz numa neutralidade fiscal derivada da possibilidade de dedução do imposto, caso o sujeito passivo se encontre nessas condições. Efectivamente, esta situação é essencialmente declarativa, contudo implica também um registo contabilístico, em que o adquirente colocará, obrigatoriamente, a favor do seu Estado o imposto sobre as mercadorias adquiridas, tendo a faculdade de o deduzir a seu favor na mesma declaração, pelo que daí advém a neutralidade fiscal atrás referida (mecanismo este usualmente denominado de "engenharia fiscal" ou "reverse charge").

Conforme o disposto no artigo 8.º do RITI, sempre que o lugar de chegada da expedição ou transporte das aquisições intracomunitárias de bens com destino ao adquirente se situe em Portugal, estas têm de ser tributadas. Portanto são tributáveis as aquisições intracomunitárias de bens cujo destino se situe noutro Estado-membro, desde que o adquirente seja um sujeito passivo e que tenha utilizado o respectivo número fiscal para efectuar a aquisição e não prove que esta foi sujeita a imposto nesse outro Estado- membro.

Como tal, considera-se que a aquisição intracomunitária foi sujeita a imposto no Estado-membro de destino da expedição ou transporte de bens, desde que o sujeito passivo, para além do adquirente dos bens transmitidos nesse Estado-membro seja um sujeito passivo aí registado, tenha adquirido os bens para proceder à sua transmissão subsequente nesse Estado-membro e inclua essa operação na respectiva declaração recapitulativa.

Concluindo, sem prejuízo dos regimes especiais, esta regra comporta excepções no caso de bens que sejam fornecidos com instalação ou montagem por parte do fornecedor bem como no das chamadas "operações triangulares".

**Bens com instalação ou montagem**

Um dos regimes especiais prende-se com os bens que incluam instalação e montagem conforme previsto no artigo 9.º do RITI. Desta forma os bens provenientes de um Estado-membro com destino a serem instalados ou montados noutro Estado-membro pelo próprio fornecedor, ou por sua conta, são sujeitos a tributação no país onde se efectuar a instalação ou montagem. Ou seja, neste caso a movimentação dos bens não origina uma aquisição intracomunitária nem no país do destino nem no país de origem. No país de origem dos bens essa transferência não é sujeita a tributação, no entanto deve ser objecto de adequado registo contabilístico.

O fornecedor sendo um sujeito passivo estabelecido na Comunidade Europeia pode nomear um representante para cumprir as respectivas obrigações acessórias contabilísticas e declarativas – no país onde vai desenvolver a actividade. Caso não nomeie um representante legal, a liquidação do imposto devido transfere-se para o sujeito passivo adquirente, ou seja, faz-se uma inversão do sujeito passivo.

**Operações triangulares**

Outro dos regimes especiais tem a ver com as denominadas operações triangulares.

Durante este período transitório, tornou-se essencial determinar onde a aquisição intracomunitária de bens tem lugar. É nesse local que a operação tem de ser reportada, onde o IVA tem de ser liquidado e deduzido, se aplicável.

Conforme descrito na Directiva Europeia, o local de tributação passa a ser o lugar de chegada da expedição ou transporte dos bens. Esta regra geral da localização das aquisições intracomunitárias foi transposta para o normativo nacional através do n.º 1 do artigo 8.º do RITI, segundo o princípio de tributação no Estado-membro de destino.

Estas transmissões/aquisições poderão tornar-se, contudo, mais complexas, quando os bens forem expedidos para um local de um Estado-membro que não o Estado onde o adquirente se encontra registado para efeitos de IVA.

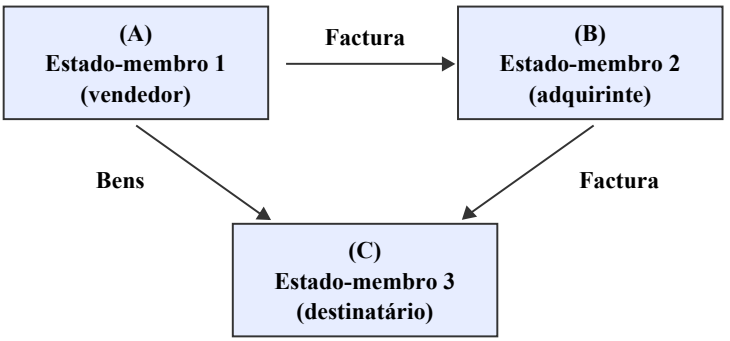
A fim de acautelar esta hipótese o n.º 2 do artigo 8.º do RITI prevê um "mecanismo de segurança" (também conhecido por cláusula de segurança) que determina que o local de tributação se situa no território do Estado-membro do adquirente, desde que este tenha utilizado o seu número de identificação fiscal para efeitos de IVA para efectuar a aquisição, ainda que o destino dos bens se situe noutro Estado-membro, e quando o sujeito passivo não possa provar que a aquisição intracomunitária foi sujeita a tributação no Estado-membro de chegada dos bens.

Este "mecanismo de segurança" surgiu sobretudo para precaver as situações em que o destino final dos bens ainda não é conhecido quando a aquisição ocorre, pelo que poderiam vir a existir transacções não tributadas.

Na prática, aplica-se às situações particulares denominadas por "operações triangulares", situações em que a movimentação física dos bens não acompanha o circuito documental.

Designam-se como operações triangulares intracomunitárias as transacções, de bens móveis corpóreos, efectuadas por três sujeitos passivos de IVA de três Estados-membros diferentes, em que o movimento físico não acompanha o circuito documental.

De forma prática temos um sujeito passivo (A) identificado no Estado-membro 1, que vende bens a outro sujeito passivo (B) identificado no Estado-membro 2, sendo que este os revende a um terceiro sujeito passivo (C), identificado no Estado-membro 3, conforme esquema a seguir apresentado:




Com a globalização da economia, estas transacções entre diversos países são cada vez mais frequentes.

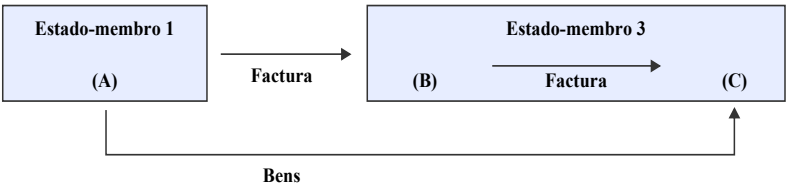
A estas operações aplicamos a regra geral de localização das aquisições intracomunitárias ou as regras de simplificação consagradas na Directiva do Conselho 92/111/CEE, de 14 de Dezembro.

De acordo com a regra geral, tendo por base o esquema apresentado, a aquisição intracomunitária dar-se-ia no Estado-membro 3, pelo que deveria ser aqui tributada, uma vez ser este o local de chegada dos bens.

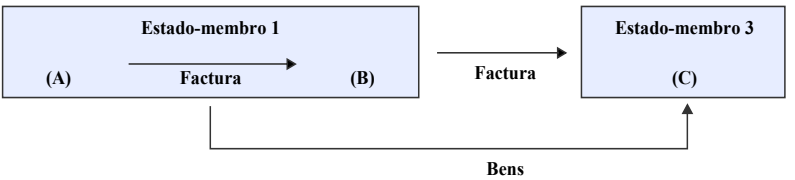
No entanto, o facto do sujeito passivo (B) ter utilizado o seu número de identificação fiscal para efeitos de IVA para efectuar a aquisição, atribuído pelo Estado-membro 2, conforme analisado no ponto anterior, faz accionar o "mecanismo de segurança" que determina que o local de tributação se situa no território do Estado-membro do adquirente. Ficou estabelecido, mormente no n.º 2 do artigo 8.º do RITI, que esta "cláusula de segurança" não seria aplicada quando este faça prova que os bens tenham sido enviados directamente para o outro Estado-membro, sendo assim sujeita a tributação nesse Estado-membro de chegada dos bens.

A não aplicação da denominada "cláusula de segurança" e das medidas de simplificação, que surgiram posteriormente, implicam a adopção de uma de duas formas de procedimentos, registar-se para efeitos de IVA no Estado-membro 3, ou, no Estado-membro 1.

Na primeira forma o sujeito passivo (B - adquirente) deveria registar-se no Estado-membro 3 e nomear um representante fiscal, fazendo assim uma aquisição intracomunitária de bens ao Estado-membro 1 e uma transmissão interna no Estado-membro 3, podendo ser representada pelo esquema seguinte:




Na segunda alternativa o sujeito passivo (B - adquirente) regista-se no Estado-membro 1 e nomeia um representante fiscal, fazendo assim uma aquisição interna nesse Estado-membro efectuando posteriormente uma transmissão intracomunitária de bens ao sujeito passivo (C), domiciliado no Estado-membro 3, e consequentemente uma aquisição intracomunitária de bens tributada nesse Estado-membro, sendo representada esquematicamente da seguinte forma:




Efectivamente, este processo tornava-se burocrático, dadas as formalidades administrativas, e oneroso, desagradando completamente aos sujeitos passivos, pelo que, a fim de evitar estas situações, foram criadas as medidas de simplificação.

As medidas de simplificação das operações triangulares foram transpostas da Directiva n.º 92/111/CEE, de 14 de Dezembro para o normativo nacional por intermédio do Decreto-Lei n.º 82/94, de 14 de Março. Essencialmente, estas medidas visaram simplificar as obrigações dos sujeitos passivos, nomeadamente as dos adquirentes intermediários, evitando o registo e a nomeação de um representante fiscal num Estado-membro diferente do seu, relativamente às operações triangulares estabelecidas entre três sujeitos passivos registados em três Estados-membros diferentes.

Todavia, para que o regime de simplificação seja accionado, de modo a que a aquisição intracomunitária de bens seja sujeita a imposto no Estado-membro de chegada dos bens, têm que se verificar, simultaneamente, os requisitos do n.º 3 do artigo 8.º do RITI, conforme segue:

- O sujeito passivo (B), registado no Estado-membro 2, tenha adquirido os bens para os voltar a transmitir, ao sujeito passivo (C) no Estado-membro 3, e desde que inclua esta operação no anexo recapitulativo da declaração de IVA;
- O adquirente (B), dos bens transmitidos nesse Estado-membro 2, seja um sujeito passivo aí registado para efeitos de IVA;

- O adquirente (C) seja expressamente designado na factura emitida pelo sujeito passivo (B), como devedor do imposto pela transmissão dos bens efectuada nesse Estado-membro 3.

Assim, o sujeito passivo considerado intermediário (B) deverá:

- Incluir essa operação no seu anexo recapitulativo da declaração periódica de IVA que entrega no seu país;
- Emitir a factura designando o adquirente final (C), como devedor do imposto pela transmissão (agora considerada interna), que efectua no Estado-membro 3 de chegada.

Por outro lado, o adquirente final (C) deverá:

- Incluir essa operação na declaração periódica de IVA que entrega no seu país, que, apesar de ser considerada como uma operação interna, deve referenciá-la como aquisição intracomunitária, procedendo também ao seu registo contabilístico autónomo.

Esta medida de simplificação, prevista no n.º 3 do artigo 8.º do RITI, quando a isenção das aquisições intracomunitárias de bens na situação em que Portugal é o Estado-membro de chegada dos bens (sujeito passivo (C) – Estado-membro 3), está sujeita nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 15.º do RITI, ao cumprimento, simultâneo, das seguintes condições:

- Sejam efectuadas por um sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável no território nacional e que não se encontre registado para efeitos de IVA em Portugal (B);
- Os bens tenham sido directamente expedidos ou transportados a partir de um Estado-membro diferente (A) daquele que emitiu o número de identificação fiscal ao abrigo do qual o sujeito passivo efectuou a aquisição intracomunitária de bens (B);
- Os bens tenham sido adquiridos para serem objecto de uma transmissão subsequente a efectuar no território nacional, por esse sujeito passivo (B);
- A transmissão dos bens seja efectuada para um sujeito passivo (C), registado para efeitos do IVA no território nacional;
- O sujeito passivo adquirente (C) seja expressamente designado na factura emitida pelo vendedor (B) como devedor do imposto pela transmissão dos bens efectuada no território nacional.

Pese embora o mérito das medidas de simplificação, tornou-se imprescindível a troca de informação entre os diversos Estados-membros, pelo que foi instituído um sistema de troca automática de informações e de um arquivo electrónico de dados, denominado por VIES – Vat Information Exchange System (Sistema que é o fundamento do controlo das trocas de informações intracomunitárias no domínio do IVA).

**Vendas à distância**

Outro dos regimes especiais consagrados no RITI, nos artigos 10.º e 11.º, é o das vendas à distância.

Por "Vendas à distância" entende-se os bens que são expedidos pelo vendedor com destino ao adquirente, por encomenda feita por via postal, telecompras ou outro processo envolvendo o envio de bens para clientes em outro Estado-membro.

No caso de vendas à distância localizadas fora do território nacional o artigo 10.º do RITI prevê que a transmissão de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir de Portugal, com destino a um adquirente estabelecido noutro Estado-membro não são tributáveis caso se verifique, simultaneamente as seguintes condições:

- O adquirente não se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias no Estado-membro de chegada da expedição ou transporte dos bens ou que seja um particular;
- Os bens não sejam fornecidos com instalação ou montagem, nem que sejam meios de transporte novos ou sujeitos especiais de consumo;
- O valor global, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, das transmissões de bens efectuadas no ano civil anterior ou no ano civil em curso tenha excedido o montante a partir do qual são sujeitas a tributação no Estado-membro de destino.

Não são igualmente tributáveis as transmissões de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional, com destino a um particular domiciliado noutro Estado-membro.

Os sujeitos passivos aqui descritos que não tenham excedido o montante nas transmissões de bens podem optar pela sujeição a tributação no Estado-membro de destino, devendo permanecer no regime por que optaram durante um período de dois anos.

Caso os bens sejam expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importados pelo sujeito passivo, considera-se que foram expedidos ou transportados a partir do território nacional.

As vendas à distância localizadas no território nacional encontram-se por sua vez previstas no artigo 11.º do RITI.

No caso de um fornecedor, sujeito passivo noutro Estado-membro, expedir ou transportar bens com destino a Portugal, esta transmissão é tributável caso se verifique, simultaneamente, as seguintes condições:

- O adquirente seja um sujeito passivo que se encontre abrangido pelo disposto no n.º 1 do artigo 5.º ou um particular;
- Os bens não sejam meios de transporte novos, bens a instalar ou montar, nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo;
- O valor global, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, das transmissões de bens efectuadas por cada fornecedor, no ano civil anterior ou no ano civil em curso, exceda o montante de 35.000 euros. Este valor é determinado com exclusão do valor das transmissões de meios de transporte novos e de bens sujeitos a impostos especiais de consumo.

Quando a transmissão envolver bens expedidos ou transportados a partir

de um país terceiro, considera-se que foram expedidos ou transportados a partir do Estado-membro em que o fornecedor procedeu à respectiva importação.

Os sujeitos passivos que efectuem "vendas à distância" são obrigados a entregar, até 31 de Maio do ano seguinte àquele a que as operações respeitam, um mapa recapitulativo, de modelo oficial.

## 5. FACTO GERADOR E EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO

O facto gerador do imposto é definido como sendo a ocorrência dos pressupostos que de facto dão origem à dívida tributária, que no âmbito do RITI passou do momento da importação para o momento da aquisição intracomunitária.

Tendo em conta isto, nas aquisições intracomunitárias de bens, o imposto é devido no momento em que os mesmos são colocados à disposição do adquirente ou, tratando-se de bens cuja transferência para operações a realizar no território de um Estado-membro não tenha sido considerada transmissão, no momento em que deixem de ser preenchidos os respectivos requisitos (artigo 12.º do RITI).

Por outro lado, a fixação do momento da exigibilidade permite determinar o momento a partir do qual o fisco tem direito ao imposto.

Nas aquisições intracomunitárias de bens, o imposto torna-se exigível (artigo 13.º do RITI):

- No 15.º dia do mês seguinte em que é devido;
- Na data da emissão da factura, se forem emitidos antes daquele prazo. Contudo, este não é aplicável quando a factura respeitar a pagamentos parciais que procedam o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente.

## 6. ISENÇÕES

Tendo em linha de conta que os conceitos de importação e exportação, com a abolição das fronteiras fiscais dentro da União Europeia, foram alterados e passaram a ser utilizados em exclusivo para as operações comerciais tidas com entidades não pertencentes à União Europeia, as operações intracomunitárias passaram a ser consideradas como transacções internas.

Efectivamente, com a concretização do mercado único europeu, o princípio fundamental, em termos de harmonização do IVA, passava por considerar as transacções no espaço europeu de igual forma às transmissões internas em cada Estado, ou seja, a instituição de um regime definitivo de tributação na origem (com a excepção das vendas de veículos novos, ou outros meios de transporte novos, bem como das vendas à distância) caracterizado pelo débito do imposto na factura do vendedor com a consequente possibilidade de dedução do IVA estrangeiro por parte do adquirente, no seu próprio Estado.

No entanto, não foi possível atingir este desiderato, uma vez ter sido impraticável alcançar o consenso entre todos os Estados-membros, em virtude, nomeadamente, da falta de crédito no funcionamento de um mecanismo de compensação através da criação da denominada câmara de compensação (conta central, gerida pela Comissão, para efectuar a redistribuição das receitas do IVA entre os Estados).

Contudo e apesar de não ter sido possível alcançar a harmonização comunitária nesta fase, continua a ser a meta e o propósito do mercado único europeu, conforme a sua própria noção de mercado comum.

Face a esta situação foi criado um regime transitório especial, que manteve o princípio do destino para as operações entre os diversos agentes económicos, mas a par da abolição do controlo das fronteiras, condição em que o imposto continua a ser pago à taxa do país de destino das mercadorias e a favor do respectivo Estado-membro.

Assim, as operações efectuadas dão origem a transmissões de bens isentas de imposto e a aquisições de bens tributáveis.

Pelos motivos acima explanados, são isentas do imposto, pelo artigo 14.º do RITI, as seguintes transmissões:

- As transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado- membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado-membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens. Caso as transmissões de bens fossem efectuadas para outro sujeito passivo, estas beneficiaram da isenção aqui prevista;
- As transmissões de meios de transporte novos;
- As transmissões de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, efectuadas por um sujeito passivo, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes a partir do território nacional para outro Estado-membro, com destino ao adquirente, quando este seja um sujeito passivo isento ou uma pessoa colectiva estabelecida ou domiciliada em outro Estado- membro que não se encontre registada para efeitos do IVA, quando a expedição ou transporte dos bens seja efectuado em conformidade com o disposto no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

As aquisições intracomunitárias de bens isentas do imposto são (artigo 15.º do RITI):

- As aquisições intracomunitárias de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta de imposto ou cuja importação seja isenta de imposto;
- As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas por um sujeito passivo que se encontre em condições de beneficiar do reembolso do imposto previsto no regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-membro de reembolso.

Em relação às aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada da expedição ou transporte se situe em Portugal, estas só se encontram isentas caso:

- Sejam efectuadas por um sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável no território nacional e que não se encontre registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em Portugal ou caso sujeito passivo adquirente seja expressamente designado, na factura emitida pelo vendedor, como devedor do imposto pela transmissão de bens efectuada no território nacional;
- Os bens tenham sido directamente expedidos ou transportados a partir de um Estado-membro diferente daquele que emitiu o número de identificação fiscal ao abrigo do qual o sujeito passivo efectuou a aquisição intracomunitária de bens ou caso os bens tenham sido adquiridos para serem objecto de uma transmissão subsequente a efectuar no território nacional, por esse sujeito passivo;
- A transmissão dos bens seja efectuada para um sujeito passivo registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional.

Por último, e em termos de isenções, conforme artigo 16.º do RITI, estão isentas do imposto as importações de bens, efectuadas por um sujeito passivo, agindo como tal, quando esses bens tenham como destino um outro Estado-membro e a respectiva transmissão, efectuada pelo importador, seja isenta do imposto. No entanto, esta isenção só é aplicável se a expedição ou transporte dos bens para um adquirente situado noutro Estado-membro for consecutiva à importação e se o sujeito passivo indicar o seu número de identificação para efeitos de IVA ou o do seu representante legal, ou do adquirente atribuído noutro Estado-membro; no entanto, neste caso, se os bens forem objecto de transmissão, o seu próprio número de identificação para efeitos de IVA no Estado-membro de chegada da expedição ou transporte de bens. Também estão isentos do imposto os sujeitos passivos que façam prova de que os bens importados se destinam a ser transportados ou expedidos com destino a outro Estado-membro.

Quando a importação for efectuada por um representante indirecto devidamente habilitado para apresentar declarações aduaneiras, os sujeitos passivos não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal que não se encontrem registados para efeitos de IVA mas que disponham de um registo para efeitos desse imposto noutro Estado-membro e utilizem o respectivo numero de identificação para efectuar a importação também podem beneficiar da respectiva isenção. Neste caso o representante indirecto devidamente habilitado é devedor do imposto que se mostre devido e fica obrigado a comprovar os requisitos de isenção e incluir na respectiva declaração periódica de imposto a subsequente transmissão isenta nos termos do artigo 14.º.

Caso não se verifique nenhuma das condições acima descritas, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos impostos especiais sobre o consumo exige uma garantia, que é mantida pelo prazo máximo de 30 dias; caso este prazo seja ultrapassado, será exigido o imposto pela importação.

## 7. VALOR TRIBUTÁVEL E TAXAS

O artigo 17.º do RITI define que a determinação do valor tributável das aquisições intracomunitárias de bens é efectuada de acordo com as regras aplicáveis para esse efeito nas operações internas. Para as transferências assimiladas a aquisições intracomunitárias, considera-se o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na falta destes elementos, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações adicionado dos elementos referidos no n.º 5 do artigo 16.º do CIVA.

As taxas do imposto aplicáveis às aquisições intracomunitárias de bens são as previstas no artigo 18.º do Código do IVA para as transmissões dos mesmos bens. As taxas aplicáveis são as que vigoram para as transmissões desses bens no momento em que o imposto se torne exigível, de acordo com o estabelecido no artigo 13.º do RITI.

## 8. LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO

O direito à dedução do imposto suportado nas aquisições intracomunitárias e nos bens e serviços adquiridos para a realização de transmissões intracomunitárias isentas é exercido nos termos gerais. Deste modo, quando se trate de sujeitos passivos que tenham direito a deduzir integralmente o IVA suportado, a dedução relativa às aquisições intracomunitárias traduz-se em um simples movimento contabilístico, ou seja, o sujeito passivo autoliquida o IVA devido pela aquisição e deduz esse mesmo montante de imposto. Os sujeitos passivos que não disponham de um direito integral de dedução perderão o direito à dedução, em que o montante de imposto a entregar ao Estado será o que resultar da diferença entre o IVA liquidado e o que for dedutível de acordo com a extensão desse direito.

A dedução do imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de bens pode ser efectuada na declaração do período em que o imposto exigível seja considerado a favor do Estado, mesmo que não tenha sido emitida a respectiva factura pelo vendedor (artigo 20.º do RITI).

Chamamos também à atenção que nas transmissões de meios de transporte novos para outros Estados- membros, efectuadas por um sujeito passivo ou por um particular, o direito à dedução do imposto suportado na respectiva aquisição nasce apenas no momento em que o meio de transporte for colocado à disposição do adquirente. No entanto, não pode exceder o montante do imposto que seria devido e exigível se a transmissão não estivesse isenta.

O imposto dedutível é reembolsado ao sujeito passivo mediante requerimento, dirigido ao director-geral dos Impostos, que deve ser acompanhado de todos os elementos indispensáveis à respectiva apreciação. Quando o imposto é pago, este é reembolsado quando o importador seja uma pessoa colectiva de outro Estado-membro que não seja aí sujeito passivo; este reembolso é efectuado nas condições previstas no Regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado- membro de reembolso.

Os sujeitos passivos devem pagar nos locais de cobrança legalmente autorizados o respectivo imposto, desde que não sejam meios de transporte novos nem

bens sujeitos a impostos especiais de consumo até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível. Os particulares e os sujeitos passivos que não possuam o estatuto de operador registado, de acordo com o Código do Imposto sobre Veículos, devem pagar o imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos sujeitos a imposto sobre os veículos junto das entidades competentes para a cobrança deste imposto. O pagamento do imposto devido pelas aquisições intracomunitárias é efectuado em simultâneo com o imposto sobre veículos ou com os impostos especiais de consumo, quando estes sejam devidos e antes do registo da concessão de licença ou da atribuição de matrícula aos meios de transporte novos, nos restantes casos.

## 9. OUTRAS OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS

Em termos de obrigações gerais, tal como já acontecia nas operações internas, a liquidação e pagamento do IVA devido pelas aquisições intracomunitárias efectua-se em termos idênticos, ou seja o adquirente efectua a liquidação na factura que lhe foi emitida pelo fornecedor ou em documento interno emitido para o efeito quando a exigibilidade ocorra em data anterior à recepção daquela. O sujeito passivo deve, ainda, enviar uma declaração recapitulativa das transmissões de bens isentas, bem como proceder à emissão de factura, por cada transmissão efectuada.

**Facturação**

Esta obrigação de facturar está prevista no artigo 27.º do RITI, que define que os sujeitos passivos que efectuem operações intracomunitárias estão compelidos a:

- Liquidar o imposto na factura emitida pelo vendedor ou em documento interno emitido pelo próprio sujeito passivo;
- Emitir as facturas o mais tardar até ao 15.º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, facturas estas que devem ser emitidas pelo valor total, ainda que tenham sido efectuados pagamentos ao sujeito passivo anteriormente à data da respectiva transmissão de bens. Para os casos de pagamentos antecipados não é obrigatória a emissão da factura;
- Nas facturas deverão fazer constar o seu número de identificação fiscal, precedido do prefixo PT e o número de identificação do destinatário ou adquirente, com inclusão do prefixo do Estado-membro que o atribui (norma internacional código ISO-3166 alfa 2);

Salientamos que o n.º 6 do artigo 27.º do RITI foi objecto de revogação pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com efeitos a 1 de Janeiro de 2013, o qual previa a eliminação da dispensa de emissão de factura.

Se estivermos perante o caso particular de facturação de meios de transporte novos (artigo 28.º) a factura emitida pelo vendedor terá de conter os seguintes elementos:

- Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do vendedor e do adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal, precedidos do prefixo que permite identificar o Estado-membro que os atribuiu, se for caso disso;
- A data em que ocorreu a transmissão;
- O preço da venda;
- A identificação do meio de transporte, nomeadamente a matrícula ou número de registo e a especificação das respectivas características;
- A indicação dos quilómetros percorridos, caso se trate de um veículo terrestre, das horas de navegação, caso se trate de uma embarcação, ou das horas de voo, caso se trate de uma aeronave, reportados à data em que ocorreu a transmissão.

As pessoas singulares ou colectivas que efectuem transmissões de meios de transporte novos para outros Estados-membros são obrigadas a emitir uma factura, que deve conter todos os elementos referidos atrás.

**Declarações**

Para efeitos declarativos temos várias formalidades a cumprir.

O Pacote IVA trouxe-nos, além das alterações ao lugar de tributação das prestações de serviços, novas regras de cooperação administrativas e renovados procedimentos para os reembolsos de IVA a não residentes. As directivas foram transpostas para o ordenamento jurídico interno pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto. O Regulamento (CE) n.º 143/2008, transposto pelo diploma atrás referido, engloba algumas das medidas de combate à fraude e evasão fiscal, e nesse sentido são introduzidas as novas regras comunitárias relativas às declarações das operações intracomunitárias, nomeadamente quanto à sua periodicidade.

Tendo em conta que os novos prazos de apresentação da declaração recapitulativa, impostos pelo direito comunitário, deixaram de estar em consonância com os prazos para a apresentação das declarações periódicas, não podiam continuar a constituir um anexo a estas. Por este motivo, é aditada uma nova declaração, intitulada declaração recapitulativa, sendo consequentemente alterada a declaração periódica (já por si desactualizada face às novas regras de localização e exigências de informação das mesmas).

A nova declaração recapitulativa foi aprovada pela Portaria n.º 987/2009, de 7 de Setembro e objecto de emissão de instruções administrativas constantes do Ofício-circulado n.º 30113, de 20 de Outubro. Esta nova declaração substitui o anexo recapitulativo à declaração periódica, e será enviada pelos sujeitos passivos que efectuem transmissões intracomunitárias de bens e prestações de serviços de carácter intracomunitário, que até 31 de Dezembro de 2009 não eram declaráveis. Estas declarações serão, regra geral, enviadas mensalmente, exceptuando, e de acordo com a Directiva 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro, a possibilidade de envio trimestral quando as transmissões forem inferiores a 100.000 euros (passou a 50.000 euros em 2012), no caso português. A novidade essencial

desta declaração prende-se com a obrigação de declarar os serviços prestados a sujeitos passivos que tenham noutro Estado-membro da Comunidade a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, quando tais operações sejam aí tributáveis, de acordo com a regra geral de tributação das operações.

A Portaria n.º 988/2009, de 7 de Setembro, aprovou o novo modelo da declaração periódica de IVA, tendo também sido emitidas instruções administrativas constantes do Ofício-circulado n.º 30112, de 20 de Outubro. A introdução da regra da inversão do sujeito passivo no CIVA e as novas regras de localização das prestações de serviços estão na base da reformulação da declaração periódica, de forma a ajustá-la à nova realidade tributária. De salientar que passam também a ser objecto de declaração, juntamente com as transmissões intracomunitárias de bens, as prestações de serviços intracomunitárias, as quais deveram ser relevadas no campo 7 da declaração periódica, sendo que os valores inscritos têm de coincidir com os colocados na declaração recapitulativa.

Um aspecto importante em termos declarativos refere-se a que "os mesmos sujeitos passivos devem mencionar, no campo 8 do citado quadro 6, as prestações de serviços que, face às regras constantes do artigo 6.º, não sejam localizadas/tributadas em território nacional e que não são de incluir no campo 7."

Relativamente aos serviços adquiridos, os sujeitos passivos devem mencionar nos campos 16 e 17 de declaração as bases e o imposto liquidado relativos às prestações de serviços previstas na regra geral, efectuadas por sujeitos passivos comunitários, em que, na qualidade de adquirentes, liquidaram o imposto por força do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (inversão do sujeito passivo).

As novas regras vieram adicionar ao conceito de sujeito passivo do imposto as novas pessoas surgidas do conceito da inversão do sujeito passivo, e por esse facto as prestações de serviços passarem a ser declaradas. Assim, os sujeitos passivos, caso não estejam já registados para efeitos de transacções intracomunitárias, antes da primeira aquisição e/ou prestação de serviços intracomunitária, devem proceder à entrega da declaração de alterações.

De igual forma, e dada a importância acrescida atribuída ao regime do reverse charge, torna-se essencial, para que se opere a regra da inversão do sujeito passivo, que o adquirente seja ele próprio um sujeito passivo do IVA que exerça uma actividade de produção, comércio ou prestação de serviços. Assim, ao emitir uma factura isenta de IVA, o prestador, além de mencionar o motivo da isenção no documento, deverá assegurar-se de que o adquirente é um sujeito passivo de imposto. No caso de adquirentes de outros Estados-membros a verificação da qualidade do adquirente é realizada mediante consulta ao Sistema VIES, onde constam todos os operadores registados para efeitos de transacções intracomunitárias de bens.

Por esse motivo, recomenda-se que seja solicitado, tal como para os adquirentes não estabelecidos num Estado-membro, um certificado emitido pela Administração Fiscal do respectivo Estado-membro.

Chama-se também à atenção para os sujeitos passivos que estejam abrangidos pela alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (inversão do sujeito passivo) e que não estejam obrigados à entrega da declaração periódica, nomeadamente as entidades isentas pelo artigo 9.º, ou enquadrados no regime especial de isenção ou regime especial dos pequenos retalhistas, devem proceder ao envio da declaração e à entrega, na respectiva repartição, do imposto devido pela aquisição dos serviços abrangidos pela regra geral, quando os prestadores não tenham no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados. Esta situação ocorre dada a obrigatoriedade de liquidação do IVA e da não faculdade de o deduzir (tendo em conta a natureza isenta do sujeito passivo) após o registo do reverse charge, ou inversão do sujeito passivo.

Em termos de RITI, a obrigação declarativa encontra-se prevista nos artigos 29.º e 30.º.

Caso estejamos perante sujeitos passivos pertencentes ao Estado, organismos públicos e isentos, os mesmos deverão enviar a declaração periódica por transmissão electrónica de dados até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível, apenas em períodos em que haja operações tributáveis (artigo 29.º do RITI).

As declarações recapitulativas devem ser enviadas por transmissão electrónica de dados, nos seguintes prazos:

- Até ao dia 20 do mês seguinte a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos enquadrados no regime mensal; ou
- Até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos enquadrados no regime trimestral.

Observa-se que, nestes dois casos, ficam obrigados à entrega da declaração até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações quando o montante total das operações isentas e triangulares seja superior a 50.000 euros (em 2011 o valor ascendia a 100.000 euros) no trimestre em curso ou em qualquer dos quatro trimestres anteriores.

Assim, se em qualquer dos trimestres de 2011 tiverem ocorrido operações relevantes de montante superior a 50.000 euros, os sujeitos passivos enquadrados no regime normal trimestral, passam a ter que fazer a entrega da declaração recapitulativa com periodicidade mensal.

De referir que quando o adquirente dos bens seja um sujeito passivo registado para efeitos de IVA em outro Estado-membro e que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição, ainda que os bens sejam expedidos ou transportados para outro Estado-membro, estas transmissões isentas de imposto não devem constar na declaração recapitulativa.

**Contabilidade**

Outra das obrigações reservadas aos sujeitos passivos prende-se com o registo contabilístico, conforme preconizado no artigo 31.º do RITI.

Assim, para além das obrigações que decorrem do regime interno do IVA,

os sujeitos passivos que efectuem operações intracomunitárias de bens são obrigados a proceder ao registo contabilístico das operações intracomunitárias, incluindo as afectações e transferências, ou recebimentos, de bens para que sobre os mesmos sejam efectuadas peritagens ou trabalhos que consistam em prestações de serviços.

**Representante fiscal**

Por último existe, por vezes, a obrigatoriedade, ou faculdade, de recorrer à figura do representante fiscal a fim de cumprir com todas as obrigações legais.

Quando um sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável em Portugal, e que disponha de sede, estabelecimento estável noutro Estado-membro efectue aquisições intracomunitárias de bens, as obrigações inerentes à aquisição podem ser cumpridas por um representante fiscal, sujeito passivo de IVA registado em Portugal e munido de procuração com poderes bastantes. Neste caso, o representante fiscal torna-se devedor do imposto.

Por outro lado, os sujeitos passivos não residentes, estabelecidos em países terceiros, estão sempre obrigados à nomeação de um representante fiscal.

O sujeito passivo não estabelecido em território nacional é solidariamente responsável com o representante pelo pagamento do imposto.

# IV Parte

# IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO

## 1.º Capítulo

# IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS

## 1. INCIDÊNCIA REAL (CIMI, ART. 1.º)

O imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados em território português e consiste numa receita dos municípios onde os mesmos se localizam.

### 1.1. Conceito de prédio (CIMI, art. 2.º)

Para que uma determinada realidade seja considerada prédio é necessário:

a) Corresponder a uma fracção do território, abrangendo as águas, plantações, edifícios ou construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência, entendendo-se como tal a sua afectação a fins não transitórios. Quando se trate de bens móveis, presume-se tal carácter se o bem se achar assente no mesmo local por um período superior a 1 ano;
b) Poder integrar o património de uma pessoa singular ou colectiva;
c) Ter valor económico.

Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, constitui um prédio.

### 1.2. Classificação dos prédios (CIMI, arts. 3.º a 6.º)

Para efeitos do IMI, a classificação dos prédios obedece a critérios próprios, não coincidentes com os do Código Civil ou do Código do IRS. A relevância desta classificação tem a ver, essencialmente, com a definição dos critérios de avaliação e taxas de tributação aplicáveis.

Para esse efeito, consideram-se:

a) Prédios rústicos (CIMI, art. 3.º):
   i. Os terrenos situados dentro ou fora dos aglomerados urbanos[1], desde que:
      - Não devam ser classificados como "terrenos para construção" (ver infra);

1 Consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro dos perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50m do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20m da última edificação, no sentido dos arruamentos.

- Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos de IRS;
- Não estando afectos a uma utilização agrícola, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e reduzido valor.

ii. Os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que:
- Não sejam classificados como "terrenos para construção";
- Não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas, por força de disposição legalmente aprovada, e estejam a ter, de facto, essa afectação.

iii. Os edifícios e construções, águas e plantações, que se encontrem directamente afectos à produção de rendimentos agropecuários, as águas e plantações nas situações a que se refere o n.º 1 do artigo 2.º.

b) Prédios urbanos (CIMI, arts. 4.º e 6.º)

São assim considerados todos os que não sejam classificados como rústicos, e dividem-se em:

i. Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços: consoante a respectiva licença ou, na falta desta, quando tenham como destino normal esses fins;

ii. Terrenos para construção: Terrenos, situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção. São ainda classificados como tal os que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se, no entanto, aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos;

iii. Compreende os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano bem como os edifícios que não integrem qualquer das espécies antecedentes (pedreiras, saibreiras, etc.).

c) Prédios mistos (CIMI, art.º 5.º)

São considerados prédios mistos aqueles que são compostos por partes rústica e urbana, os prédios são classificados de acordo com a parte principal. Quando nenhuma das partes possa ser tida como principal, os prédios classificam-se como mistos.

## 2. INCIDÊNCIA SUBJECTIVA (CIMI, ART. 8.º)

São sujeitos passivos do IMI as pessoas que em 31 de Dezembro de cada ano sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários dos prédios ou, no caso de propriedade resolúvel, tenham naquela data o seu uso ou fruição.

Presumem-se proprietários, usufrutuários ou superficiários as pessoas que, naquela data, como tal figurem ou devam figurar nas matrizes prediais. Tratando-se de prédios não inscritos nas matrizes, presume-se proprietário quem for possuidor do prédio. Estas presunções admitem prova em contrário.

Nas heranças indivisas, é sujeito passivo deste imposto a própria herança, representada pelo respectivo cabeça-de-casal.

### 2.1. Entidades públicas (CIMI, art.º 11.º)

São isentos de imposto municipal sobre imóveis o Estado, as Regiões Autónomas e qualquer dos seus serviços, estabelecimento e organismos, ainda que personalizados, compreendendo os institutos públicos, bem como, as autarquias locais e as suas associações e federações de municípios de direito público.

Esta isenção de IMI não abrange os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado que tenham carácter empresarial, excepto os hospitais e unidades de saúde constituídos em entidades públicas empresariais em relação aos imóveis nos quais sejam prestados cuidados de saúde.

### 2.2. Início da tributação (CIMI, art.º 9.º)

O imposto municipal sobre imóveis é devido a partir:

- Do ano, inclusive, em que se mostrem reunidos os requisitos que definam como prédio uma determinada realidade;
- Do ano seguinte ao do termo de uma situação de isenção, salvo se, estando o contribuinte a beneficiar de isenção venha a adquirir novo prédio para habitação própria e permanente e continuar titular do direito de propriedade do prédio isento, caso em que o imposto será devido no ano em que o prédio deixou de ser habitado pelo respectivo proprietário;
- Do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, melhoramentos ou de quaisquer alterações que tenham determinado a variação do valor tributável;
- Do 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda;
- Do 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a sua venda.

Nas duas últimas situações, a utilização do prédio para fins diversos im-

plica a liquidação do imposto por todo o período de tempo decorrido desde a data da sua aquisição pela empresa. Igual procedimento é aplicável, na última daquelas situações, se a venda do prédio for retardada por motivo imputável ao proprietário, caso em que o imposto é devido a partir do ano, inclusive, em que ocorra tal situação.

Também nestas duas últimas situações referidas, os sujeitos passivos devem comunicar ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afectação dos prédios àqueles fins. Se esta comunicação não for apresentada no prazo referido, o imposto é devido por todo o tempo já decorrido, iniciando-se a suspensão da tributação apenas no ano da comunicação, cessando, no ano em que findaria se tivesse sido apresentada em tempo.

O regime de exclusão da tributação dos terrenos para construção e prédios acima referidos não é aplicável aos sujeitos passivos que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Para a determinação do início da tributação, em caso de conclusão ou modificação de prédios urbanos, presume-se - com admissão de prova em contrário - que tais factos ocorreram na mais antiga das seguintes datas:

- Da concessão da licença autárquica, quando exigível;
- Da apresentação da declaração para inscrição na matriz com data de conclusão de obras;
- Da utilização do prédio quando a título não precário;
- Da data em que for possível a sua normal utilização para os fins a que se destina.

Em qualquer situação não especificamente prevista, ou sendo produzida prova que contrarie a presunção, cabe ao chefe do serviço de finanças da área da localização do prédio fixar a data que deva ser considerada para o efeito.

## 3. VALOR TRIBUTÁVEL (CIMI, ART. 7.º)

O valor tributável dos prédios é o seu valor patrimonial tributário determinado nos termos do Código do IMI.

A avaliação dos prédios rústicos toma como base o seu rendimento fundiário e efectua-se por recurso às regras previstas nos artigos 17.º e seguintes do CIMI.

Por outro lado, a avaliação dos prédios urbanos, incluindo terrenos para construção, efectua-se pelas regras constantes dos artigos 37.º e seguintes do mesmo Código, que apelam, essencialmente, para critérios objectivos que têm em conta, entre outros factores, a estrutura, a área, a envolvência, a idade e, ainda, o destino ou uso dos prédios.

Todavia, as referidas regras de avaliação apenas se aplicam à determinação do valor patrimonial dos prédios omissos nas matrizes prediais – como é, designadamente, o caso dos prédios novos – cujo pedido de inscrição tenha sido apresentado a partir de 13 de Novembro de 2003, e aos prédios urbanos que constituam objecto de

uma transmissão, onerosa ou gratuita ocorrida a partir de 1 de Dezembro de 2003 (vd., para mais detalhada informação, a parte referente às AVALIAÇÕES FISCAIS).

O valor patrimonial dos prédios urbanos já avaliados ao abrigo de legislação anterior, enquanto se não proceder à avaliação geral da propriedade urbana, foi objecto de actualização, para efeitos deste tributo.

## 4. TAXAS (CIMI, ART. 112.º)

### TAXAS

| Imóveis | Taxas |
|---|---|
| Prédios urbanos | 0,3% a 58%[1] |
| Prédios rústicos | 0,5% |
| Prédios detidos por entidades em paraísos fiscais[2] | 7.5% |

Observações:

- Tratando-se de prédios mistos, aplica-se o valor patrimonial tributário de cada parte na respectiva taxa;
- Se o prédio urbano estiver devoluto há mais de um ano ou em ruínas, as taxas são anualmente elevadas para o triplo.

Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, fixam a taxa a aplicar em cada ano, dentro dos intervalos acima referidos, podendo esta ser fixada por freguesia. Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução até 50 % da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural, nos termos da respetiva legislação em vigor, desde que estes prédios não se encontrem abrangidos pela alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Os municípios podem também, mediante deliberação da assembleia municipal, definir áreas territoriais, correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias, que sejam objeto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, e majorar ou minorar até 30% a taxa que vigorar para o ano a que respeita o imposto, bem como majorar até 30% a taxa aplicável a prédios urbanos degradados, considerando-se como tais os que, face ao seu estado de conservação, não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens.

Cumpre ainda referir que, a cláusula de salvaguarda que limita o aumento do IMI a um valor máximo durante os próximos anos  mantém-se em vigor, o que permitirá minimizar o impacto da subida deste imposto. Contudo, o valor do IMI em 2015 será, de facto, muito superior ao valor actual para a generalidade dos imóveis, quer devido à alteração do VPT quer à alteração das taxas aplicáveis.

1. Depende dos municípios onde estão localizados
2. Entidades domiciliadas em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável, conforme Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, com as alterações introduzidas pela Portaria nº 292/2011, de 8 de Novembro, a menos que se trate de imóveis detidos por pessoas singulares.

O IMI de um imóvel poderá aumentar após a avaliação do imóvel; contudo, esse aumento poderá ser limitado e faseado até 3 anos. O aumento máximo anual será correspondente ao maior dos seguintes valores:

- €75
- Um terço da diferença entre o novo valor de IMI a pagar e o IMI que se pagava em 2011.

## 5. LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO (CIMI, ARTS.º 113.º A 122.º)

A liquidação é efectuada anualmente pelos serviços centrais da AT, consistindo esta em aplicar a taxa fixada ao valor tributável dos prédios e imputar o imposto correspondente aos sujeitos passivos que constem das matrizes prediais em 31 de Dezembro do ano a que aquela respeita. A liquidação é efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte.

É enviada ao sujeito passivo, até ao final do mês anterior ao do pagamento, uma nota de cobrança, de que constam, discriminados por municípios, os prédios sujeitos a tributação. Caso não seja recebida esta nota, os interessados devem solicitar uma segunda via em qualquer serviço de finanças.

O pagamento do Imposto, deve ocorrer:

- Em uma prestação, no mês de Abril, quando o seu montante seja igual ou inferior a € 250;
- Em duas prestações, nos meses de Abril e Novembro, quando o seu montante seja superior a € 250 e igual ou inferior a € 500;
- Em três prestações, nos meses de Abril, Julho e Novembro, quando o seu montante seja superior a € 500.

Porém, se num mesmo ano a liquidação compreender imposto relativo a anos anteriores, por motivo imputável à Administração Tributária, e o montante a pagar exceder € 250, pode efectuar-se o pagamento do tributo relativo a cada um dos anos em atraso com intervalos de 6 meses contados a partir do mês seguinte inclusive ao da notificação da liquidação, sendo pago em primeiro lugar o imposto mais antigo.

Quando a liquidação for efectuada fora do prazo, o pagamento deve ser efectuado até ao final do mês seguinte àquele em que for feita a respectiva notificação.

Sem prejuízo do art.º 78.º da LGT as liquidações são corrigidas oficiosamente:

a) Quando, por atraso na actualização das matrizes, o imposto tenha sido liquidado por valor diverso do legalmente devido ou em nome de outrem que não o sujeito passivo, desde que, neste último caso, não tenha ainda sido pago;
b) Em resultado de nova avaliação;
c) Quando tenha havido erro do qual tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido;
d) Quando, havendo lugar, não tenha sido considerada, concedida ou reconhecida isenção.

De qualquer forma, não há lugar a liquidação ou anulação sempre que o montante a cobrar ou a restituir seja inferior a €10.

Por outro lado, sempre que haja atraso na liquidação por motivo imputável aos sujeitos passivos são devidos juros compensatórios. Estes juros, que acrescem à colecta, são contados dia a dia desde que se inicia o retardamento da liquidação até à data em que a falta seja regularizada, nos termos da LGT.

O não pagamento dentro do prazo constante da nota de cobrança determina a sua cobrança coerciva, através de execução fiscal, além do vencimento de juros de mora.

## 6. MATRIZES PREDIAIS (CIMI, ART. 12.º)

As matrizes prediais são os registos dos prédios, dos quais constam os elementos essenciais da tributação: identificação, classificação e valor tributável dos prédios bem como a identidade dos proprietários, usufrutuários ou, sendo o caso, superficiários.

Os sujeitos passivos, ou quaisquer pessoas que tenham um interesse directo, pessoal e legítimo, podem consultar e, em qualquer altura, reclamar de incorrecções contidas nas matrizes, designadamente quanto ao valor patrimonial dos prédios, observando-se que não é possível impugnar judicialmente a incorrecção deste valor se, previamente, não tiver havido reclamação administrativa.

As matrizes são actualizadas anualmente com referência a 31 de Dezembro.

## 7. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS (CIMI, ART. 13.º)

A inscrição dos prédios nas matrizes e actualização destas é feita com base em declarações[2] dos contribuintes que devem ser apresentadas no prazo de 60 dias a contar da ocorrência de qualquer dos seguintes factos:

a. Uma dada realidade física passar a ser considerada como prédio;
b. Verificar-se um evento susceptível de determinar uma alteração da classificação de um prédio;
c. Modificarem-se os limites de um prédio;
d. Concluírem-se obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações susceptíveis de determinar variação do valor tributável;
e. Verificarem-se alterações das culturas praticadas num prédio rústico;
f. Ter-se conhecimento da não inscrição de um prédio na matriz;
g. Verificarem-se eventos determinantes da cessação de uma isenção, excepto quando estes eventos sejam de conhecimento oficioso;
h. Ser ordenada uma actualização geral das matrizes;
i. Ter sido dada utilização diversa da construção ou da venda nos casos em que estas situações determinem a suspensão da tributação (vd. Ponto 2.2, deste capítulo);
j. Iniciar-se construção ou concluir-se a plantação no caso de direito de superfície.

2 Estas declarações são de modelo oficial: Declaração modelo 1 de IMI, aprovada pela Portaria n.º 1282/2003, de 13 de Novembro, com alterações introduzidas pela Portaria n.º 1213/2007, de 28 de Julho.

Existem, todavia, diversas situações em que o prazo para apresentar a declaração para alteração na matriz é diferente.

O não cumprimento da obrigação de participação acima referida é susceptível de penalização, procedendo os serviços fiscais, oficiosamente, às alterações que devam ser efectuadas.

## 8. FISCALIZAÇÃO (CIMI, ARTS. 123.º A 128.º)

O cumprimento das obrigações tributárias na área deste imposto é fiscalizado pelos serviços da Administração Tributária, em colaboração com os municípios, sem prejuízo da intervenção de outras entidades a que a lei atribui competências específicas, designadamente:

- Entidades públicas que tenham intervenção em actos relativos à constituição, transmissão, registo ou litígio de direitos sobre prédios, que devem exigir a respectiva caderneta predial ou documento comprovativo de que foi apresentada declaração para inscrição matricial;[3]
- Entidades fornecedoras de água, energia e do serviço fixo de telefones, que devem, até 31 de Julho e 31 de Janeiro de cada ano, em relação ao semestre anterior, comunicar ao serviço de finanças da área da situação dos prédios os contratos celebrados com os seus clientes, bem como as suas alterações.

## 9. BENEFÍCIOS FISCAIS

a) Ficam isentos de IMI os prédios urbanos objecto de reabilitação urbanística, pelo período de dois anos a contar do ano, inclusive, da emissão da respectiva licença camarária.
b) Ficam isentos de IMI as entidades referidas no art.º 44 do EBF;
c) Ficam isentos de IMI, durante 3 anos e se estiverem em causa prédios ou parte de prédios urbanos habitacionais cujo valor não exceda €125.000, construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, cujo rendimento colectável, para efeitos de IRS, no ano anterior, não seja superior a €153.300, e que sejam efectivamente afectos a tal fim, no prazo de seis meses após a aquisição ou a conclusão da construção, da ampliação ou dos melhoramentos, salvo por motivo não imputável ao beneficiário, devendo o pedido de isenção ser apresentado pelos sujeitos passivos até ao termo dos 60 dias subsequentes àquele prazo (esta isenção só pode ser reconhecida

3 Os notários, conservadores e oficiais dos registos, bem como as entidades profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem actos ou contratos que envolvam a transmissão de direitos reais sobre bens imóveis (advogados, solicitadores e câmaras de comércio e indústria) podem obter a caderneta predial por via electrónica e entregá-la gratuitamente ao sujeito passivo. Estas entidades podem, igualmente, obter por via electrónica a declaração entregue para efeitos de inscrição na matriz (vd. CIMI, art. 93.º).

duas vezes ao mesmo sujeito passivo ou agregado familiar);

d) Ficam igualmente isentos, durante 3 anos os prédios ou parte de prédios construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, cujo valor não exceda €125.000, quando se trate da primeira transmissão, na parte destinada a arrendamento para habitação, iniciando-se o período de isenção a partir da data da celebração do primeiro contrato de arrendamento;

e) Ficam isentos de IMI, por um período de sete anos, os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística sendo que os prédios urbanos afectos ao turismo de habitação beneficiam de isenção de imposto municipal sobre imóveis, por um período de sete anos contados a partir do termo das respectivas obras;

f) Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios rústicos e urbanos destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que sejam efectivamente afectos a tal fim, desde que o rendimento bruto total do agregado familiar, englobado para efeitos de IRS (no ano anterior àquele a que respeita a isenção), não seja superior a 2,2 vezes o valor anual do IAS e o valor patrimonial tributário global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao sujeito passivo não exceda 10 vezes o valor anual do IAS. O rendimento acima referido é determinado individualmente sempre que, no ano do pedido da isenção, o sujeito passivo já não integre o agregado familiar;

g) Ficam parcialmente isentos[1] de imposto municipal sobre imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional;

h) Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis, por um período de 25 anos, os prédios urbanos afectos exclusivamente a parques de estacionamento subterrâneos públicos, declarados de utilidade municipal por deliberação da respectiva assembleia municipal, nos termos previstos pelo n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

## 10. ENTIDADES RESIDENTES EM "PARAÍSOS FISCAIS"

Os prédios que sejam propriedade de sujeitos passivos domiciliados em país, território ou região sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável, ficam sujeitos a tributação agravada, nomeadamente:

- Não beneficiam do diferimento de tributação;
- A taxa aplicável é de 7,5% (a menos que os prédios sejam propriedade de pessoas singulares).

1 Com a Lei do Orçamento do Estado para 2014, os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário, abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões ou em fundos de poupança-reforma, deixam de estar isentos de IMI e IMT, sendo as taxas reduzidas para metade. A referida lei estabelece um regime transitório nos termos do qual o novo regime é aplicável aos prédios que, em 1 de Janeiro de 2014, integram estes fundos, bem como aos prédios que venham a integrar estes fundos.

# 2.º CAPÍTULO
# IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS

## 1. INCIDÊNCIA REAL (CIMT, ARTS. 1.º E 2.º)

O IMT incide sobre a transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito - usufruto, uso ou habitação, nua-propriedade, direito de superfície e servidões prediais).

O IMT incide assim sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional.

Integram ainda o conceito de transmissão de imóveis para efeitos do CIMT, as realidades descritas nos números seguintes.

### 1.1. As promessas de aquisição e de alienação

As promessas de aquisição e de alienação estão sujeitas a IMT logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, excepto se se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar.

### 1.2. Arrendamento

O arrendamento com a cláusula de que os bens arrendados se tornam propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas acordadas.

### 1.3. Arrendamento ou subarrendamento a longo prazo

Os arrendamentos ou subarrendamentos a longo prazo, considerando-se como tais os que devam durar mais de 30 anos, quer a duração seja estabelecida no início do contrato, quer resulte de prorrogação, durante a sua vigência, por acordo expresso dos interessados, e ainda que seja diferente o senhorio, a renda ou outras cláusulas contratuais.

### 1.4. Quotas e Partes Sociais

A aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome colectivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens

imóveis, e quando por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois, sendo marido e mulher, casados no regime de comunhão geral de bens ou de adquiridos.

A base tributável é o valor patrimonial dos imóveis, correspondente à quota ou parte social maioritária, ou a totalidade desse valor se ocorrer a situação referida na parte final do parágrafo anterior. Em qualquer dos casos, a liquidação far-se-á com base no valor do balanço se este for superior àquele.

No caso de aquisições sucessivas, o imposto relativo à nova transmissão é calculado com base na diferença dos referidos valores.

Se, posteriormente, a sociedade se vier a dissolver e os prédios forem adjudicados ao sócio que já tiver sido tributado, o IMT devido por esse facto incide sobre a diferença entre o valor dos bens adjudicados e o valor por que anteriormente foi liquidado.

### 1.5. Contratos

Considera-se também que há lugar à transmissão onerosa de imóveis na outorga dos seguintes actos ou contratos:

a) Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro;
b) Cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa referido na alínea anterior;
c) Outorga de procuração que confira poderes de alienação de bem imóvel ou de partes sociais de partes sociais nas sociedades em nome colectivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis, em que, por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de natureza semelhante, o representado deixe de poder revogar a procuração;
d) Outorga de instrumento com substabelecimento de procuração com os poderes e efeitos previstos na alínea anterior;
e) Cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro.

Estão ainda sujeitos a IMT :

a) A resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, do contrato de compra e venda ou troca de bens imóveis e as do respectivo contrato-promessa, quando, neste último caso, ocorrerem depois de passados 10 anos sobre a tradição ou posse;
b) As permutas, pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, consoante a que for maior;

c) O excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em acto de divisão ou partilhas, bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário[4];
d) A venda ou cessão do direito a determinadas águas, ainda que sob a forma de autorização para as explorar ou para minar em terreno alheio;
e) As entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou das sociedades civis a que tenha sido legalmente reconhecida personalidade jurídica e, bem assim, a adjudicação dos bens imóveis aos sócios na liquidação dessas sociedades e a adjudicação de bens imóveis como reembolso em espécie de unidades de participação decorrente da liquidação de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular;
f) As entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das restantes sociedades civis, na parte em que os outros sócios adquirirem comunhão, ou qualquer outro direito, nesses imóveis, bem como, nos mesmos termos, as cessões de partes sociais ou de quotas ou a admissão de novos sócios;
g) As transmissões de bens imóveis por fusão ou cisão das sociedades referidas em e) supra, ou por fusão de tais sociedades entre si ou com sociedade civil, bem como por fusão de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular;
h) As transmissões de benfeitorias e as aquisições de bens imóveis por acessão.

## 2. INCIDÊNCIA SUBJECTIVA (ART. 4.º) E TERRITORIAL ( ART.º 2.º)

No que diz respeito à incidência subjectiva, excepto algumas excepções, a referir infra, o IMT é devido pela pessoa, singular ou colectiva, para quem se transmitam os bens imóveis. No que diz respeito à incidência territorial, ainda que decorram de actos ou contratos celebrados no estrangeiro, as transmissões apenas são passíveis de IMT se os bens estiverem situados em território nacional.

As excepções quanto à incidência subjectiva são as seguintes:

a) Nas divisões e partilhas, o imposto é devido pelo adquirente dos bens imóveis cujo valor exceda o da sua quota nesses bens;
b) Nos contratos para pessoa a nomear, o imposto é devido pelo contraente originário, sem prejuízo de os bens se considerarem novamente transmitidos para a pessoa nomeada se esta não tiver sido identificada ou sempre que a transmissão para o contraente originário tenha beneficiado de isenção;

4 Nas partilhas judiciais e extrajudiciais o valor do excesso de imóveis sobre a quota-parte é calculado em face do valor patrimonial tributário desses bens adicionado do valor atribuído aos imóveis não sujeitos a inscrição matricicial, ou, caso seja superior, em face do valor que tiver servido de base à partilha.

c) Nos contratos de troca ou permuta de bens imóveis, qualquer que seja o título por que se opere, o imposto é devido pelo permutante que receber os bens de maior valor, entendendo-se como de troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros;
d) Nos contratos de promessa de troca ou permuta com tradição de bens apenas para um dos permutantes, o imposto será desde logo devido pelo adquirente dos bens, como se de compra e venda se tratasse, sem prejuízo da reforma da liquidação ou da reversão do sujeito passivo, conforme o que resultar do contrato definitivo, procedendo-se, em caso de reversão, à anulação do imposto liquidado ao permutante adquirente;
e) Na celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro; ou Cessão dessa posição contratual, o imposto é devido pelo primitivo promitente adquirente e por cada um dos sucessivos promitentes adquirentes, não lhes sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa;
f) Na outorga de procuração irrevogável que confira poderes de alienação de bem imóvel ou de partes sociais ou no substabelecimento desta, o imposto é devido pelo procurador ou por quem tiver sido substabelecido, não lhe sendo aplicável qualquer isenção ou redução de taxa;
g) Na cedência de posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro, o imposto é devido pelo contraente originário, não lhe sendo aplicável qualquer isenção, excluindo-se, porém, a incidência se o mesmo declarar no prazo de 30 dias a contar da cessão da posição contratual ou do ajuste de revenda que não houve lugar ao pagamento ou recebimento de qualquer quantia, para além da que constava como sinal ou princípio de pagamento no contrato-promessa, demonstrando-o através de documentos idóneos ou concedendo autorização à Administração Tributária para aceder à sua informação bancária.

## 3. BASE TRIBUTÁVEL (CIMT, ARTS. 12.º A 16.º)

De acordo com o art.º 12.º n.º 1 a regra geral é que o IMT incide sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor tributário dos imóveis[5], consoante o que for maior. Sempre que os imóveis forem omissos na matriz ou, nela

5 O que constar das matrizes à data da liquidação.

inscritos sem valor patrimonial tributário, ou se estiverem em causa bens ou direitos não sujeitos a inscrição matricial, o valor tributário é determinado nos termos do CIMI como será explicitado no capítulo seguinte.

O n.º 4 do artigo 12.º contém um conjunto de regras especiais de determinação do valor sobre o qual incide o imposto, nomeadamente:

- Quando qualquer dos comproprietários ou quinhoeiros alienar o seu direito, o imposto é liquidado pela parte do valor patrimonial tributário que lhe corresponder ou incide sobre o valor constante do acto ou do contrato, consoante o que for maior;
- Nas permutas de bens imóveis, toma-se para base da liquidação a diferença dos valores declarados, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários;
- Nas transmissões por meio de dação de bens em pagamento, o imposto é calculado sobre o seu valor patrimonial tributário, ou sobre a importância da dívida que for paga com os bens transmitidos, se for superior;
- Na fusão ou na cisão das sociedades ou dos fundos de investimento referidos na alínea g) do nº 5 do artigo 2º, o imposto incide sobre o valor patrimonial tributário de todos os imóveis das sociedades ou dos fundos de investimento objeto de fusão ou cisão que se transfiram para o activo das sociedades ou dos fundos de investimento que resultarem da fusão ou cisão, ou sobre o valor por que esses bens entrarem para o activo das sociedades ou dos fundos de investimento, se for superior.

São ainda aplicáveis, entre outras, as seguintes regras especiais (art. 13.º):

a) Propriedade

O valor da propriedade, separada do usufruto, uso ou habitação vitalícios, obtém-se deduzindo ao valor da propriedade plena as seguintes percentagens, de harmonia com a idade da pessoa de cuja vida dependa a duração daqueles direitos ou, havendo várias, da mais velha ou da mais nova, consoante eles devam terminar pela morte de qualquer ou da última que sobreviver:

| Idade | Percentagem a deduzir |
|---|---|
| Menos de 20 anos | 80 |
| Menos de 25 anos | 75 |
| Menos de 30 anos | 70 |
| Menos de 35 anos | 65 |
| Menos de 40 anos | 60 |
| Menos de 45 anos | 55 |
| Menos de 50 anos | 50 |
| Menos de 55 anos | 45 |
| Menos de 60 anos | 40 |
| Menos de 65 anos | 35 |
| Menos de 70 anos | 30 |
| Menos de 75 anos | 25 |
| Menos de 80 anos | 20 |
| Menos de 85 anos | 15 |
| 85 ou mais anos | 10 |

Se o usufruto, uso ou habitação forem temporários, deduzem-se ao valor da propriedade plena 10% por cada período indivisível de cinco anos, conforme o tempo por que esses direitos ainda devam durar, não podendo, porém, a dedução exceder a que se faria no caso de serem vitalícios. O valor actual do usufruto obtém-se descontando ao valor da propriedade plena o valor da propriedade, calculado nos termos já referidos, sendo o valor actual do uso e habitação igual a esse valor do usufruto, quando os direitos sejam renunciados, e a esse valor menos 30% nos demais casos.

b) Direito de Superfície e de propriedade do solo:

i. Direito de superfície perpétuo – O valor patrimonial da propriedade do solo corresponde a 20% do valor do terreno, sendo o valor do direito de superfície o correspondente ao valor da propriedade plena deduzido do valor da propriedade do solo;

ii. Direito de superfície temporário – O valor da propriedade do solo obtém-se deduzindo ao valor da propriedade plena 10% por cada período indivisível de 5 anos, conforme o tempo por que o direito de superfície deva durar, sem poder, contudo, aquela percentagem exceder 80%. O valor actual do direito de superfície é o correspondente ao da propriedade plena, deduzido do valor da propriedade do solo.

c) Pensão ou renda vitalícia:

O valor da pensão ou renda vitalícia determina-se aplicando ao produto da pensão ou renda anual por 20 as percentagens indicadas na alínea a), conforme a idade da pessoa ou pessoas de cuja vida dependa a subsistência da pensão ou renda e, se for temporária, o seu valor actual determina-se multiplicando seis décimas partes da pensão ou renda anual pelo número de anos por que deva durar, não podendo, porém, esse valor exceder o que a pensão ou renda teria se fosse vitalícia.

d) Contratos de permuta:

Para efeitos de IMT só se considera de permuta o contrato em que as prestações de ambas as partes compreendem bens imóveis. O imposto, devido pelo permutante que receber bens de maior valor, é calculado com base na diferença dos valores declarados ou sobre a diferença entre os valores patrimoniais tributários dos imóveis permutados, consoante o que for mais elevado. Nas permutas de bens presentes por bens futuros – situação frequente é a que envolve a troca de terrenos por andares de prédios a construir – mantém-se a regra acima referida, determinando-se o valor dos bens futuros por avaliação, nos termos do CIMI, quando o bem futuro adquirir a natureza de prédio, o que ocorre, no caso de imóveis urbanos a construir, no momento em que seja aprovado o respectivo projecto de construção.

## 4. ISENÇÕES

### 4.1. COMPRA DE PRÉDIOS PARA REVENDA

A aquisição de prédios para revenda, no âmbito do exercício dessa actividade, beneficia de isenção de IMT, desde que o adquirente comprove que se encontra

colectado em IRC ou em IRS por aquela actividade e que a vem exercendo normal e habitualmente, facto que se considera provado se, no ano anterior ao da aquisição tiver comprado para revenda, ou revendido um prédio adquirido para esse fim.

Se o adquirente iniciar a actividade, ou tiver estado inactivo, no ano anterior ao da aquisição, terá de pagar imposto.

Quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido pago imposto, este será anulado pelo respectivo chefe do serviço de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado do documento comprovativo da transacção.

### 4.2. ISENÇÃO PELA AQUISIÇÃO DE PRÉDIOS DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE À HÁBITAÇÃO

São isentas do IMT as aquisições de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente cujo valor que serviria de base à liquidação não exceda €92 407.

### 4.3. ISENÇÃO PELA AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS POR INSTITUIÇÃO DE CRÉDITO

São isentas do IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente por aquelas dominado, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efectuadas em processo de falência ou de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

## 5. TAXAS (CIMT, ART. 17.º)

Na aquisição de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente as taxas de IMT são as seguintes:

| Valor sobre que incide o IMT (em euros) | Taxas Percentuais | |
|---|---|---|
| | Marginal | Média (*) |
| Até 92 407[1] | 0 | 0 |
| De mais de 92 407 e até 126 403 | 2 | 0,5379 |
| De mais de 126 403 até 172 348 | 5 | 1,7274 |
| De mais de 172 348 até 287 213 | 7 | 3,8361 |
| De mais de 287 213 até 574 323 | 8 | - |
| Superior a 574 323 | 6 (taxa única) | |

1 Se o valor sobre que incide o imposto for superior a € 92 407, é dividido em duas partes, sendo uma igual ao limite do maior dos escalões que nela couber, à qual se aplica a taxa média correspondente a este escalão, e outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa marginal respeitante ao escalão imediatamente superior.

Como excepção a estas taxas, temos o caso de celebração de contrato--promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro. O valor de IMT devido aquando da celebração do contrato de cessão de posição contratual é o que corresponder à totalidade do contrato e não somente ao valor pago pelo promitente comprador.

Na aquisição de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, não abrangidas pela tabela anterior as taxas de IMT são as seguintes:

| Valor sobre que incide o IMT (em euros) | Taxas Percentuais | |
|---|---|---|
| | Marginal | Média |
| Até 92 407[1] | 1 | 1,0000 |
| De mais de 92 407 e até 126 403 | 2 | 1,2689 |
| De mais de 126 403 até 172 348 | 5 | 2,2636 |
| De mais de 172 348 até 287 213 | 7 | 4,1578 |
| De mais de 287 213 até 550 836 | 8 | - |
| Superior a 550 836 | 6 (taxa única) | |

Na aquisição de prédios rústicos a taxa de IMT é de 5%.

Na aquisição de prédios urbanos não habitacionais e outras aquisições onerosas a taxa de IMT é de 6,5%.

Estando em causa a aquisição onerosa de figuras parcelares do direito de propriedade aplicam-se as taxas já referidas consoante a natureza do bem em causa. Só são aplicáveis as taxas referentes à aquisição de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente se estiver em causa a transmissão de usufruto, uso ou habitação de prédio urbano ou de fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente

Sempre que o adquirente seja pessoa colectiva e tenha sede em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, sem prejuízo da isenção prevista no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de Julho, a taxa é sempre de 10% não beneficiando de qualquer isenção ou redução.

## 6. LIQUIDAÇÃO (CIMT, ART. 19.º)

A liquidação do IMT é da iniciativa dos interessados que, para o efeito, devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou através da Internet, uma declaração, de modelo oficial, devidamente preenchida.

A liquidação precede o acto translativo dos bens ainda que a transmissão esteja subordinada a condição suspensiva ou haja reserva de propriedade, a menos que a lei determine que o imposto deve ser pago posteriormente.

O documento comprovativo do pagamento – que em geral se deve efectuar no próprio dia da liquidação ou no primeiro dia útil seguinte - deve ser apresentado à entidade pública que celebrar o título translativo ou, sendo o caso, à entidade ou profissional (notários, conservadores do registo predial, câmaras de comércio e indústria, advogados ou solicitadores) competente para autenticar documentos particulares que operem a transmissões de imóveis. A liquidação associada ao comprovativo de pagamento, mantém a validade por um período de dois anos, findo o qual, fica sem efeito.

Observa-se que a liquidação do IMT pode ser promovida pelo Conservador do Registo Predial da área da situação do prédio sempre que a transmissão se efectue ao abrigo do procedimento especial previsto no Dec.Lei n.º 263-A/2007, de 23 de Julho ("Casa Pronta").

A partir de 1 de Janeiro de 2009 passou a ser obrigatória a apresentação, em qualquer serviço de finanças ou através da Internet, da declaração de liquidação do IMT, antes do acto ou facto translativo dos bens, nas situações de isenção. Esta obrigação prevalece, quer a eficácia do benefício seja automática quer seja dependente de reconhecimento prévio da Administração Tributária. O documento emitido pelos serviços fiscais, confirmando a isenção de que uma dada transmissão beneficia, deve ser entregue à entidade que celebrar o título translativo ou autenticar o documento particular que a titule.

### 6.1. Restituição do IMT

Não chegando a efectuar-se a transmissão a que respeitar o imposto pago, pode ser obtida a sua restituição, mediante reclamação ou impugnação judicial.

### 6.2. Liquidação posterior à transmissão

A liquidação do IMT terá lugar em data posterior à da transmissão, nos seguintes casos:

a) Transmissão operada por acto celebrado no estrangeiro: no decurso do mês seguinte;
b) Aquisição em arrematação e venda, judicial e administrativa, adjudicação, transacção ou conciliação: nos 30 dias seguintes à assinatura do auto ou da sentença que homologar a transacção;
c) Promessas de compra e venda ou de permuta: nos 30 dias seguintes àquele em que ocorrer a tradição para o promitente comprador ou permutante;
d) Caducidade de benefícios fiscais, quando sujeitos a condição resolutiva: nos 30 dias seguintes ao da verificação da condição;
e) Partilhas judiciais e extrajudiciais: nos 30 dias posteriores ao acto;

f) Ajuste de revenda: nos 30 dias seguintes à celebração do contrato definitivo ou, caso tenha sido requerido o direito à exclusão, nos 30 dias seguintes ao da decisão que o não reconheça.

### 6.3. Competência para a liquidação

O IMT é liquidado pelos serviços centrais da Administração Tributária, considerando-se, porém, para todos os efeitos legais, o acto tributário praticado no serviço de finanças onde tiver sido apresentada a declaração do sujeito passivo ou, nos casos em que a liquidação é promovida oficiosamente, o serviço de finanças da área da situação dos prédios. A liquidação é feita com base na declaração do sujeito passivo ou oficiosamente.

Quando se trate de situações que envolvam prédios situados em diversos concelhos (permutas ou partilhas) a liquidação é promovida pelo serviço de finanças onde se situar o maior valor patrimonial tributário.

Nos casos em que haja processo de liquidação de imposto do selo sobre as transmissões gratuitas (aquisição de herança ou quinhão hereditário ou partilha) a liquidação é promovida pelo serviço de finanças competente para a liquidação desse imposto, independentemente da localização dos prédios.

## 7. PAGAMENTO ( CIMT, ART. 36.º)

O pagamento do IMT, quando a liquidação preceda a transmissão dos bens, deve ser efectuado no próprio dia da liquidação ou no primeiro dia útil seguinte.

Nos restantes casos, a regra é que o pagamento seja efectuado no prazo de 30 dias. O não pagamento do IMT, quando deva ser feito, deva ser depois da ocorrência da transmissão, civil ou fiscal, implica o vencimento de juros moratórios e a instauração de procedimento executivo para a sua cobrança, depois de terminado o prazo de pagamento voluntário.

## 8. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS (CIMT, ARTS. 19.º, 20.º E 34.º)

A liquidação do IMT efectua-se com base em declaração do adquirente, regra geral antes da ocorrência da transmissão dos bens. A declaração para liquidação deve ser obrigatoriamente entregue sempre que ocorra uma situação que implique transmissão fiscal sujeita a IMT, ainda que susceptível de beneficiar de isenção, bem como quando ocorra a caducidade de uma situação de isenção por verificação da respectiva condição resolutiva. Nestes casos, o prazo é de 30 dias a contar do facto relevante.

Se as declarações, devendo ser obrigatoriamente entregues, forem apresentadas depois do prazo legal ou se contiverem omissões ou inexactidões de que resulte imposto por valor inferior ao que for devido, há lugar a liquidação de juros

compensatórios, nos termos do artigo 35.º da Lei Geral Tributária, além da correspondente penalização, desde que, em qualquer caso, tais factos sejam imputáveis ao sujeito passivo.

## 3.º Capítulo

# AVALIAÇÕES FISCAIS

## 1. INTRODUÇÃO

O valor tributável dos prédios é o seu valor patrimonial tributário determinado por avaliação nos termos do Código do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI). Sempre que necessário essa avaliação é precedida de vistoria do prédio a avaliar.

## 2. CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

São diversos os critérios legais aplicáveis às avaliações, consoante a classificação dos prédios a avaliar, conforme se refere nos números seguintes.

### 2.1. Prédios rústicos

A avaliação dos prédios rústicos é de base cadastral, não cadastral ou directa.

O valor patrimonial tributário dos prédios rústicos corresponde ao produto do seu rendimento fundiário por 20, arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.

O rendimento fundiário corresponde ao saldo de uma conta anual de cultura em que:

- o crédito é representado pelo rendimento bruto da produção, determinado de acordo com a qualidade dos terrenos, classes e graus de produtividade e demais circunstâncias que a influenciem. A espécie e quantidade dos produtos são determinadas em função das que, em regra, se obtêm pelos processos de cultura geralmente usados na região. A quantidade dos produtos é calculada com base na média dos últimos 5 anos ou de um período maior para as culturas cujo ciclo vegetativo assim o exija. O respectivo valor é dado pelo preço corrente de mercado na ocasião normal de venda.
- o débito é constituído pelos encargos de exploração, compreendendo, designadamente, as despesas de cultura, em que se incluem a conservação e o transporte dos produtos, a conservação e a reintegração das plantações, as construções, benfeitorias e melhoramentos fundiários, as despesas gerais de administração (num máximo de 8% das outras despesas) e o juro correspondente ao capital de exploração (taxa euribor a 12 meses majorada de 30%).

O rendimento fundiário de um prédio apura-se a partir da soma dos rendimentos das suas parcelas com os das árvores dispersas nelas existentes, quando pertencentes ao titular do direito ao rendimento do prédio e se, no seu conjunto, tiverem interesse económico.

É dispensada a avaliação directa dos prédios cujo valor patrimonial não exceda €1.210[6], caso em que o respectivo valor é fixado por despacho do chefe de finanças.

A avaliação de base cadastral consiste na elaboração dos quadros de qualificação e classificação, dos quadros de tarifas e na distribuição parcelar feitos nos termos dos artigos seguintes e é efectuada sob a superintendência da Administração Tributária, com base nos elementos do cadastro predial a fornecer pelo Instituto Geográfico Português e uma avaliação de base não cadastral consiste na elaboração de quadros de qualificação e classificação e tarifas, nos termos previstos para a avaliação cadastral, na distribuição parcelar e na medição dos prédios. Este tipo de avaliação é efectuado nos municípios onde não vigore o cadastro predial ou geométrico, bem como nas zonas de cadastro diferido.

Na execução das operações de avaliação podem ser utilizados suportes cartográficos, no todo ou em parte, tendo em vista a simplificação e o aumento da precisão das medições e a melhoria da identificação dos prédios.

A avaliação directa é efectuada aos prédios omissos ou àqueles em que se verificaram modificações nas culturas ou erro de área de que resulte alteração do seu valor patrimonial tributário, consistindo na medição da área dos prédios para efeitos de determinação do seu valor patrimonial tributário.

A iniciativa da primeira avaliação de um prédio rústico pertence ao chefe de finanças, com base nas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos ou em quaisquer elementos de que disponha.

## 2.2. Prédios urbanos

A avaliação dos prédios urbanos faz-se com base em regras objectivas que tomam como referência elementos como sejam a estrutura, a área, a envolvência e a idade dos edifícios, bem como o seu destino ou uso.

Assim, o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria e serviços é o que resulta da seguinte expressão:

$$Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times C$$

Em que:
Vt = Valor patrimonial tributário;
Vc = Valor base dos prédios edificados;
A = Área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;
Ca = Coeficiente de afectação;
Cl = Coeficiente de localização;
Cq = Coeficiente de qualidade e conforto;
Cv = Coeficiente de vetustez.

6 Este valor, referido a 2007, é actualizado anualmente com base nos coeficientes de correcção monetária aprovados por Portaria do Ministro das Finanças.

### 2.2.1. Valor base dos prédios edificados (Vc)

É o valor correspondente ao valor médio de construção por metro quadrado adicionado do valor por metro quadrado do terreno de implantação, fixado em 25% daquele valor.

O valor médio de construção, que compreende os encargos directos e indirectos suportados na construção do edifício (materiais, mão-de-obra, equipamentos, administração, energia, comunicações e outros consumíveis), é fixado anualmente por portaria do Ministro das Finanças, com base em proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU).[7]

### 2.2.2. Área bruta de construção e área excedente (A)

A área bruta de construção do edifício ou da fracção e a área excedente à de implantação resultam da seguinte expressão:

**A= (Aa+Ab) x Caj+Ac+Ad**

Em que:
Aa = Área bruta privativa;
Ab = Áreas brutas dependentes;
Caj = Coeficiente de ajustamento de áreas;[8]
Ac = Área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação;
Ad = Área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação.

A área bruta privativa (Aa) é a superfície total, medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadoras do edifício ou da fracção incluindo varandas privativas fechadas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício. À área assim determinada aplica-se o coeficiente 1.

As áreas brutas dependentes (Ab) são as áreas cobertas e fechadas de uso exclusivo, ainda que constituam partes comuns, mesmo que situados no exterior do edifício ou da fracção, cujas utilizações são acessórias relativamente ao uso a que se destina o edifício ou fracção. Para o efeito, são considerados locais acessórios as garagens e parqueamentos, as arrecadações, as instalações para animais, os sótãos ou caves acessíveis, desde que não integrados na área bruta privativa assim como outros locais privativos com outras funções. Às áreas brutas dependentes aplica-se o coeficiente 0,30.

A área do terreno livre do edifício ou da fracção ou a sua quota-parte resulta da diferença entre a área total de terreno e a área de implantação da construção ou construções e integra jardins, parques, campos de jogos, piscinas, quintais e outros logradouros, aplicando-se-lhe, até ao limite de duas vezes a área de implantação (Ac) o coeficiente de 0,025 e na área excedente ao limite de duas vezes a área de implantação a esse limite (Ad) o de 0,005.

7 O valor médio de construção por metro quadro, para vigorar em 2013 foi fixado em € 482,40, através da Portaria n.º 424/2012, de 28, de Dezembro.

8 O coeficiente de ajustamento de áreas é variável em função dos escalões de área, com base em fórmulas constantes de tabela inserta no artigo 40.º-A do CIMI, aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

### 2.2.3. Coeficiente de afectação (Ca)

O coeficiente de afectação é o que resulta do tipo de utilização dos prédios edificados, de acordo com a seguinte tabela:

| Utilização | Coeficientes |
|---|---|
| Comércio | 1,20 |
| Serviços | 1,10 |
| Habitação | 1,00 |
| Habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados | 0,70 |
| Armazéns e actividade industrial | 0,60 |
| Comércio e serviços em construção tipo industrial | 0,80 |
| Estacionamento coberto e fechado | 0,40 |
| Estacionamento coberto e não fechado | 0,15 |
| Estacionamento não coberto | 0,08 |
| Prédios não licenciados, em condições muito deficientes de habitabilidade | 0,45 |
| Arrecadações e arrumos | 0,35 |

### 2.2.4. Coeficiente de localização (Cl)

O coeficiente de localização (Cl) varia entre 0,4 e 3,5, podendo ser reduzido para 0,35 em situações de habitação dispersa em meio rural.

Estes coeficientes são fixados anualmente por portaria do Ministro das Finanças, com base em proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU), considerando na sua fixação duas fases distintas:

- 1ª Fase: São fixados os coeficientes mínimos e máximos aplicáveis em cada município;
- 2ª Fase: São aprovados os zonamentos municipais (zonas homogéneas do território do município) e respectivos coeficientes.

### 2.2.5. Coeficiente de qualidade e conforto (Cq)

O coeficiente de qualidade e conforto (Cq) é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7 e minorado até 0,5. Este coeficiente obtém-se somando à unidade os coeficientes majorativos e subtraindo os minorativos que constam das seguintes tabelas:

## TABELA I
## Prédios urbanos destinados a habitação

| Elementos de qualidade e conforto | Coeficientes |
|---|---|
| Majorativos | |
| Moradias unifamiliares | Até 0,20 |
| Localização em condomínio fechado | 0,20 |
| Garagem individual | 0,04 |
| Garagem colectiva | 0,03 |
| Piscina individual | 0,06 |
| Piscina colectiva | 0,03 |
| Campo de ténis | 0,03 |
| Outros equipamentos de lazer | 0,04 |
| Qualidade construtiva | Até 0,15 |
| Localização excepcional | Até 0,10 |
| Sistema central de climatização | 0,03 |
| Elevadores em edifícios de menos de quatro pisos | 0,02 |
| Localização e operacionalidade relativas | Até 0,05 |
| Minorativos | |
| Inexistência de cozinha | 0,10 |
| Inexistência de instalações sanitárias | 0,10 |
| Inexistência de rede pública ou privada de água | 0,08 |
| Inexistência de rede pública ou privada de electricidade | 0,10 |
| Inexistência de rede pública ou privada de gás | 0,02 |
| Inexistência de rede pública ou privada de esgotos | 0,05 |
| Inexistência de ruas pavimentadas | 0,03 |
| Inexistência de elevador em edifícios com mais de 3 pisos | 0,02 |
| Existência de áreas inferiores às regulamentares | 0,05 |
| Estado deficiente de conservação | Até 0,05 |
| Localização e operacionalidade relativas | Até 0,05 |
| Utilização de técnicas ambientalmente sustentáveis, activas ou passivas | 0,05 |

## TABELA II
## Prédios urbanos destinados a comércio, indústria e serviços

| Elementos de qualidade e conforto | Coeficientes |
|---|---|
| Majorativos | |
| Localização em centro comercial | 0,25 |
| Localização em edifícios destinados a escritórios | 0,10 |
| Sistema central de climatização | 0,10 |
| Qualidade construtiva | Até 0,10 |
| Existência de elevador(es) e ou escada(s) rolante (s) | 0,03 |
| Localização e operacionalidade relativas | Até 0,20 |
| Minorativos | |
| Inexistência de instalações sanitárias | 0,10 |
| Inexistência de rede pública ou privada de água | 0,08 |
| Inexistência de rede pública ou privada de electricidade | 0,10 |
| Inexistência de rede pública ou privada de esgotos | 0,05 |
| Inexistência de ruas pavimentadas | 0,03 |
| Inexistência de elevadores em edifícios com mais de três pisos | 0,02 |
| Estado deficiente de conservação | Até 0,05 |
| Localização e operacionalidade relativas | Até 0,10 |
| Utilização de técnicas ambientalmente sustentáveis, activas ou passivas | 0,10 |

### 2.2.6. Coeficiente de vetustez (Cv)

Coeficiente de vetustez (Cv) apurado em função do número de anos decorridos desde a data da emissão da licença de utilização, quando exista, ou da data da conclusão das obras de edificação, de acordo com a seguinte tabela:

| Anos | Coeficiente de vetustez |
|---|---|
| Menos de 2 | 1 |
| De 2 a 8 | 0,90 |
| De 9 a 15 | 0,85 |
| De 16 a 25 | 0,80 |
| De 26 a 40 | 0,75 |
| De 41 a 50 | 0,65 |
| De 51 a 60 | 0,55 |
| Mais de 60 | 0,40 |

## 3. TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

O valor patrimonial dos terrenos para construção correspondente ao somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas e é determinado em função das características da respectiva localização. Esta percentagem é fixada por portaria do Ministro das Finanças com base em proposta da CNAPU.

## 4. ORGANISMOS DE COORDENAÇÃO E DE AVALIAÇÃO

As avaliações de prédios rústicos e urbanos são superiormente coordenadas por organismos representativos das diversas entidades envolvidas cujos membros são nomeados por despacho do Ministro das Finanças.

Existe uma comissão para a propriedade rústica (CNAPR – Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Rústicos) e uma para a propriedade urbana (CNAPU – Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos).

Estes organismos têm amplas competências no que respeita à elaboração de propostas respeitantes a aspectos técnicos das avaliações de prédios rústicos e urbanos.

## 5. INICIATIVA DA AVALIAÇÃO

Para tributação em imposto municipal sobre imóveis, todos os prédios rústicos e urbanos são inscritos nas matrizes prediais, com um valor patrimonial tributável que

deve ser actualizado sempre que ocorrem circunstâncias que determinem a sua alteração.

Incumbe aos proprietários, usufrutuários, superficiários ou possuidores, mediante declarações que devem entregar nos serviços de finanças da área da localização dos prédios, a iniciativa da inscrição/actualização das matrizes, sem prejuízo de ser esta promovida oficiosamente pelos serviços fiscais se não for cumprida aquela obrigação.

Concluída a avaliação, o valor dela resultante é inscrito na matriz predial, ficando a servir de base não só ao IMI como também em quaisquer operações de apuramento de imposto em que o mesmo tenha relevância, como será o caso do IMT, do imposto do selo e do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) quando se trate do apuramento de mais-valias prediais. Todavia, caso o valor patrimonial tributário determinado através da fórmula prevista do CIMI se apresente distorcido em relação ao valor normal de mercado pode ser promovida a avaliação do prédio, para efeitos destes impostos, como adiante se assinala.

Os valores patrimoniais dos prédios urbanos são objecto de actualização trienal com base em factores de correcção monetária correspondentes a 75% dos que são fixados por portaria do Ministro das Finanças para efeitos dos impostos sobre o rendimento.

## 5.1. Reclamação das matrizes

Os proprietários, usufrutuários, superficiários ou possuidores dos prédios podem reclamar de quaisquer incorrecções constantes das matrizes prediais, designadamente quanto ao valor dos prédios. Esta reclamação é condição necessária da impugnação judicial desse valor. De referir que, o prazo de três anos para reclamar do valor patrimonial tributário dos prédios com valor desatualizado passa a contar-se a partir da data do pedido de inscrição ou da promoção oficiosa da inscrição ou actualização do prédio e não a partir da data do encerramento da matriz (31 de dezembro).

A reclamação, em que se aleguem as incorrecções, é feita a todo o tempo e dirigida ao chefe do serviço de finanças da área da localização do prédio[9]. Todavia, se incidir sobre valor patrimonial obtido em avaliação directa, este só pode ser alterado, salvo em caso de sinistro que o tenha deteriorado significativamente, após o decurso de 3 anos sobre a data do encerramento da matriz em que tenha sido inscrito o resultado da avaliação.

Incidindo sobre valores, a incorrecção só poderá ser reparada mediante avaliação do imóvel, com intervenção de uma comissão, nos termos que adiante se referem.

Se a reclamação não tiver por fundamento o valor patrimonial tributário exagerado do prédio, deve ser decidida, pelo chefe de serviço de finanças, no prazo de 90 dias. Tendo por base o referido fundamento, a reclamação deve ser decidida no prazo de 180 dias.

## 5.2. Contestação de valor nas transmissões

As transmissões de imóveis, como se referiu nos capítulos anteriores, estão sujeitas a IMT ou a imposto do selo, consoante se operem a título oneroso ou gratuito, respectivamente.

9 No entanto, esta reclamação pode ser apresentada no serviço de finanças da área do domicílio fiscal do reclamante.

Quando na liquidação desses impostos a base tributável seja o valor patrimonial tributário dos prédios, podem os sujeitos passivos contestá-lo, se, fundamentadamente, o acharem exagerado.

Essa contestação, que se traduz no pedido de avaliação do prédio por recurso às regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, deve ser apresentada antes da celebração do acto ou contrato a que respeite o IMT pago. Neste caso, a correspondente liquidação será revista, sendo caso disso, logo que a avaliação se torne definitiva.

No caso do imposto do selo, o pedido de avaliação deve ser apresentado até ao fim do terceiro mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária (morte de autor da herança, data da doação ou, nas aquisições por usucapião, da data da respectiva escritura de justificação).

A avaliação é levada à matriz predial, para todos os efeitos legais.

## 6. PRIMEIRA E SEGUNDA AVALIAÇÕES

O diploma que aprovou o novo regime da tributação do património previa a realização de uma avaliação geral dos prédios urbanos, a realizar no prazo de 10 anos, e, enquanto essa avaliação não fosse efectuada, previam-se regras de actualização transitória dos seus valores patrimoniais tributários.

Assim, os prédios urbanos transmitidos após 1 de Janeiro de 2004 foram alvo de avaliação na sequência da entrega da declaração modelo 1. Já os outros prédios urbanos serão objecto de avaliação geral, a decorrer em 2012.

Quando o titular do imóvel, a Administração Tributária ou a Câmara Municipal respectiva não concordem com o resultado da avaliação, qualquer um pode requerer uma segunda avaliação dos prédios urbanos. O prazo para a promover ou requerer é de 30 dias e conta-se a partir da data da notificação ao interessado do resultado da primeira avaliação. Sempre que se trate de avaliação em que o alienante seja também interessado para efeitos tributários, é este também notificado para, querendo, requerer segunda avaliação.

A segunda avaliação é realizada por uma comissão composta por um perito regional, designado pelo director de finanças, por um vogal nomeado pela respectiva câmara municipal e pelo sujeito passivo ou um seu representante. Se for o caso, a comissão integra, ainda, o alienante ou um seu representante.

Não há recurso administrativo da segunda avaliação. O seu resultado só pode ser objecto de impugnação judicial, no prazo de 90 dias a contar da data da respectiva notificação.

Quando o valor patrimonial tributário se apresente distorcido relativamente ao valor normal de mercado, a comissão efectua a avaliação em causa e fixa novo valor patrimonial tributário apenas para efeitos de IRS, IRC e IMT. Esta avaliação é efectuada de acordo com método do custo adicionado do valor do terreno, no caso de tratar de edificações. Por outro lado, no caso de se tratar de terrenos

para construção de terrenos, a avaliação será efectuada pelo método comparativo dos valores de mercado.

É devida, pelo pedido de segunda avaliação, uma taxa a fixar entre 7,55 e 30 unidades de conta, em função da complexidade da matéria (a menos que se trate de uma segunda avaliação requerida na sequência da avaliação geral, em que os valores são mais reduzidos).

A partir da referida data pode, também, ser requerida pelo sujeito passivo, ou promovida pela Administração Tributária ou pela câmara municipal, uma segunda avaliação, com base na distorção do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em relação ao seu valor normal de mercado. Para o efeito, considera-se que o valor patrimonial tributário se encontra distorcido em relação àquele mercado quando:

- se revelar superior em mais de 15% do valor normal de mercado;
- o prédio apresentar características valorativas que o diferenciem do padrão normal para a zona (sumptuosidade, áreas invulgares e arquitectura) e o valor patrimonial tributário seja inferior em mais de 15% do valor normal de mercado.

O pedido, ou promoção de segunda avaliação, com este fundamento deve ser devidamente fundamentado. Na segunda avaliação, sempre que o valor patrimonial tributário determinado de acordo com as regras do CIMI se apresentar distorcido em relação ao valor normal de mercado, a comissão de avaliação fixa um novo valor patrimonial tributário relevante apenas para efeitos de IRS, IRC e IMT. O valor fixado deve ser devidamente fundamentado, de acordo com o método do custo adicionado do valor do terreno, no caso de edificações ou por aplicação do método comparativo no caso de terrenos.

Existem regras específicas aplicáveis a prédios arrendados. Por outro lado, está também previsto um mecanismo de salvaguarda para os imóveis objecto de avaliação geral, impedindo-se assim que o valor do IMI aumente substancialmente em resultado do novo VPT. Este mecanismo de salvaguarda aplica-se em 2013 e 2014, ao IMI referente a 2012 e 2013 (este regime foi mencionado supra).

# V Parte

## OUTROS IMPOSTOS

## 1.º Capítulo

# IMPOSTO DO SELO

O Imposto do Selo foi criado por Alvará de 24 de Dezembro de 1660, sendo, por esse motivo, o mais antigo dos impostos portugueses. Na sua origem esteve a necessidade de os poderes públicos controlarem os variadíssimos actos oficiais mediante a venda do suporte documental oficial (papel timbrado), como por exemplo, contratos e outros títulos.

O Código do Imposto do Selo foi alterado inúmeras vezes, a fim de aumentar a sua incidência e eficácia e de o "modernizar", passando a tributar novas realidades entretanto existentes – em Portugal, no ano de 1899, a Tabela do Imposto do Selo era constituída por 426 entradas, incluindo as isenções, enquanto em 1931, eram já apenas 160. O esforço de simplificação e condensação tem prosseguido até aos dias de hoje, em que da Tabela Geral consta um número bem mais reduzido de verbas.

Factores como a aceitação social (que resulta da antiguidade do imposto) e o volume ainda muito significativo de receitas que o mesmo proporciona aos cofres do Estado impediram a extinção do Imposto do Selo, proposta (a prazo) pelo Ministério das Finanças em 1994. Já anteriormente, com a entrada em vigor do Código do IVA, em 1986, este diploma havia sido questionado, pois algumas das verbas da Tabela Geral podiam ser consideradas como impostos sobre o volume de negócios, o que seria proibido em função da (então) 6.ª Directiva do IVA.

Foi neste contexto que foi publicada a Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, que veio aprovar o Código do Imposto do Selo (CIS) e respectiva Tabela (Tabela Geral). A reforma de 2000 veio remodelar profundamente a estrutura normativa do imposto, eliminando parte significativa dos factos sobre os quais incidia. Assim, foi reduzido em mais de um terço o número de verbas da Tabela Geral e terminou a possibilidade de acumulação de tributação do mesmo facto por mais de uma verba. Verifica-se, portanto, que a tendência legislativa tem sido a de restringir o seu âmbito de incidência, reduzindo bastante a sua função no sistema fiscal português.

Actualmente, o Imposto do Selo incide sobretudo sobre operações financeiras. Foi alterada, também, a filosofia de tributação do crédito, que passou, desde então, a recair sobre a sua utilização e já não sobre a celebração do respectivo negócio jurídico de concessão. No entanto, não se pode deixar de referir o facto de se ter passado a dar relevância ao factor tempo na determinação da taxa do imposto, bem como o facto de se ter alargado a base de incidência à tributação dos cartões de crédito, garantias, cessões de crédito, nomeadamente as associadas à actividade de factoring, locação financeira e comissões de mediação no âmbito da actividade seguradora.

Em 2003, e por força do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que aprovou a reforma da tributação do património, passaram a estar sujeitas a este imposto as transmissões gratuitas "inter vivos" ou "mortis causa" de bens a favor de pessoas singulares que não sejam herdeiros legitimários do doador ou autor da

sucessão. As transmissões gratuitas a favor de herdeiros legitimários, anteriormente sujeitas a imposto sobre as sucessões e doações, deixaram de estar sujeitas a qualquer tributação e as transmissões gratuitas a favor de pessoas colectivas e entes legalmente equiparados passaram a estar integradas no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC).

Por outro lado, a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio criar uma nova regra de incidência a este imposto, que passou a incidir sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a €1.000.000.

Já o Orçamento do Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro) veio incluir no âmbito de incidência deste imposto os jogos sociais do Estado, sobre a parcela do prémio que exceder €5.000.

Actualmente, e fruto das sucessivas alterações legislativas, o Imposto do Selo é, no panorama fiscal português, uma forma de tributação residual. Como manifestação desse carácter residual, veja-se que, na própria tributação indirecta o Imposto do Selo, ao contrário dos impostos especiais de consumo, ocupa um papel subordinado relativamente ao principal imposto sobre o consumo, o IVA, visto que o artigo 1.º n.º 2 do CIS, estabelece que «Não são sujeitas a imposto as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas».

## 1. INCIDÊNCIA OBJECTIVA

A regra de incidência objectiva do Imposto do Selo está prevista no n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, nos termos do qual este incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas[1] previstos na Tabela Geral anexa ao Código, incluindo as transmissões gratuitas de bens. Verifica-se, assim, a utilização de uma técnica legislativa diferente da habitual, na medida em que as regras de incidência objectiva não constam do próprio diploma, mas de uma Tabela Anexa. Estão sujeitas a Imposto do Selo, nomeadamente:

- Aquisição de bens – aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos (verba 1.1. da Tabela Geral);
- Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a acrescer, sendo caso disso, à da verba 1.1. (verba 1.2. da Tabela Geral);
- Arrendamento ou subarrendamento, incluindo as alterações que envolvam aumento de renda operado pela revisão de cláusulas contratuais e a promessa quando seguida da disponibilização do bem locado ao locatário (verba 2 da Tabela Geral);

1 A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, acrescentou ao n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, a expressão "situações jurídicas", com o objectivo tornar a base de incidência do imposto mais abrangente.

- Cheques de qualquer natureza, passados no território nacional e precatórios ou mandados para levantamento e entrega de dinheiro ou valores existente (verbas 4 e 18 da Tabela Geral);
- Garantia das obrigações, qualquer que seja a sua natureza ou forma, designadamente o aval, a caução, a garantia bancária autónoma, a fiança, a hipoteca, o penhor e o seguro-caução (verba 10 da Tabela Geral);
- Jogo (verba 11 da Tabela Geral);
- Operações financeiras (verba 17 da Tabela Geral);
- Reporte (verba 21 da Tabela Geral);
- Seguros (verba 22 da Tabela Geral);
- Títulos de crédito: letras, livranças, ordens e escritos de qualquer natureza, extractos de facturas e facturas conferidas (verba 23 da Tabela Geral);
- Transferências onerosas de actividades ou de exploração de serviços: trespasse de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, e subconcessões e trespasses de concessões feitos pelo Estado, pelas Regiões Autónomas ou pelas Autarquias Locais (verba 27 da Tabela Geral).
- Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz (nos termos do CIMI) seja igual ou superior a €1.000.000 (verba 28 da Tabela Geral).

Deste modo, importa analisar cada uma destas realidades.

**a) Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos (verba 1.1. da Tabela Geral)**

Incide Imposto do Selo sobre a aquisição onerosa ou por doação de direitos reais sobre bens imóveis, abrangendo quer a transmissão do direito de propriedade, quer as suas figuras parcelares, como por exemplo o usufruto, o uso e habitação, o direito de superfície, as servidões prediais e o direito real de habitação periódica (os chamados, direitos reais menores). Estão ainda sujeitas a imposto a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos.

A taxa a aplicar nestes casos é de 0,8% sobre o valor do direito transmitido, independentemente do título por que se opere (escrito particular, escritura pública, instrumento notarial, etc). A transmissão sujeita ao Imposto do Selo pode efectuar-se onerosamente, através de contrato de compra e venda, arrematação em processo de execução comum ou fiscal, permuta ou dação em pagamento, ou por doação.

Ressalve-se, no entanto, que nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 1.º do CIS, devem ser consideradas, simultaneamente, como aquisições a título oneroso e gratuito as constantes do artigo 3.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT).

Está igualmente sujeita a Imposto do Selo a aquisição onerosa efectuada por arrematação de bens imóveis pertencentes ao Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e outras pessoas

colectivas e singulares. No entanto, não está sujeito a Imposto do Selo o contrato promessa de compra e venda com tradição, apesar de compreendido na incidência do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), em virtude de só fiscalmente, mas não juridicamente, implicar a transmissão do bem imóvel e a presente verba se reportar a um conceito jurídico e não meramente económico de aquisição de bens imóveis.

Esta verba 1.1. não abrange igualmente os demais factos tributários enumerados nos outros números do artigo 2.º do CIMT, já que a sua equiparação a transmissões é apenas para efeito da incidência desse imposto. Deste modo, e a título de exemplo, refira-se que não é aplicável ao Imposto do Selo a exclusão tributária, em sede de IMT, da atribuição do excesso de quota-parte resultante de acto de partilha por efeito da dissolução do casamento, que não tenha sido celebrado em regime de separação de bens, já que o conceito de transmissão referido na verba 1.1. é distinto do que releva em sede de IMT.

O encargo do imposto é do adquirente dos bens, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 3.º, sendo sujeitos passivos, nomeadamente, o notário que celebre a escritura de transmissão (cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º) ou, em caso de arrematação por auto ou termo em processo judicial, o tribunal.

Discute-se a incidência de Imposto do Selo em caso da renúncia à isenção do IVA na aquisição onerosa do direito de propriedade ou figura parcelar desse direito. Sobre estes casos existem dois entendimentos: o primeiro defende que se está perante uma dupla incidência do IVA e do Imposto do Selo, enquanto o segundo entende que o facto sobre o qual incide o Imposto Selo é o título do contracto e não a transmissão do bem imóvel, concluindo, desta forma, pela inexistência de cumulação de tributações a que se referem o n.º 2 do artigo 1.º do CIS. Até à presente data, a Administração Tributária ainda não tomou qualquer posição expressa sobre o assunto. O problema não se coloca relativamente ao IMT, dado não haver qualquer norma no Código que impeça, no que concerne a este imposto, a cumulação de tributações.

O valor tributável dos bens imóveis, para efeitos da liquidação do Imposto do Selo, 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 – cfr. o disposto no n.º 1 do artigo 13.º do CIS. Já quanto aos bens imóveis e direitos sobre eles incidentes, cujo valor não possa ser determinado nos termos do CIMI, e nos casos do artigo 14.º do CIMT, o valor tributável é o correspondente ao declarado ou o que resultar de avaliação, consoante o que for maior (n.º 2 do artigo 13.º do CIS).

Finalmente, e no caso de os bens imóveis terem sido expropriados por utilidade pública antes da liquidação, o valor a ter em consideração para efeitos de Imposto do Selo, é o correspondente ao montante da indemnização, nos termos do disposto no n.º 3 do mesmo artigo.

Recorde-se no entanto que, para efeitos das disposições do CIS, o conceito de prédio é aquele que consta do disposto no artigo 2.º do CIMI, por remissão do disposto no n.º 6 do artigo 1.º do CIS. De referir ainda que o disposto nos n.ºs 2 e 3 do

artigo 22.º do CIS não tem aplicação no âmbito da verba 1.1., conforme dispõe o n.º 4 desse mesmo artigo (acumulação de taxas).

Por último, cumpre referir apenas que, de um modo geral, à tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis prevista na Tabela Geral do Imposto do Selo aplicam-se subsidiariamente as regras do CIMT.

**b) Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a acrescer, sendo caso disso, à da verba 1.1. (verba 1.ª, n.º 2, da Tabela Geral)**

A presente verba surge em substituição do abolido Imposto sobre as Sucessões e Doações, sujeitando a Imposto do Selo as transmissões gratuitas de bens, à taxa de 10% sobre o valor dos bens transmitidos. Esta tributação, quando estiverem reunidos os respectivos pressupostos legais, acresce à da verba 1.1., estando, deste modo, as transmissões gratuitas de bens imóveis simultaneamente sujeitas ao Imposto do Selo das verbas 1.1. e 1.2. da Tabela Geral (excepto se se aplicar alguma isenção).

Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 1.º do CIS, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objecto:

- Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião;
- Bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição;
- Participações sociais, valores mobiliários e direitos de crédito associados, ainda que transmitidos autonomamente, títulos e certificados de dívida pública e valores monetários, ainda que objecto de depósito em contas bancárias;
- Estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas;
- Direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos;
- Direitos de crédito dos sócios sobre prestações pecuniárias não comerciais associadas, independentemente da designação, natureza ou forma do acto constitutivo ou modificativo, designadamente suprimentos, empréstimos, prestações suplementares de capital, prestações acessórias pecuniárias, bem como quaisquer outros adiantamentos ou abonos à sociedade;
- Aquisição derivada de invalidade, distrate, renúncia ou desistência, resolução ou revogação da doação "inter-vivos" com ou sem reserva de usufruto, salvo nos casos previstos nos artigos 970.º e 1765.º do Código Civil, relativamente aos bens e direitos nas alíneas anteriores.
- Às transmissões gratuitas acima referidas, acrescem ainda as seguintes:
- Transmissões de bens imóveis com entradas ou pensões a favor do doador ou com o encargo de pagamento de dívidas ao donatário ou a terceiro, nos termos do artigo 964.º do Código Civil, que estão igualmente sujeitas a IMT, nos termos do artigo 3.º, alínea a) do CIMT;
- Transmissões de bens por meio de sucessão testamentária com o encargo expresso do pagamento de dívidas ou de pensões devidas ao próprio herdeiro ou legatário, tenham ou não sido determinados os bens sobre que recai o encargo e desde que, quanto ao herdeiro, o seu valor exceda a respectiva quitação nas dívidas, nos termos do artigo 3.º do CIMT, por remissão do artigo 1.º, n.º 4 do CIS.

O encargo do imposto é, nas transmissões por morte, da responsabilidade da herança, dos legatários e, nas restantes transmissões gratuitas, bem como no caso de aquisições onerosas, dos adquirentes dos bens, nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 3, alínea a) do CIS. Estão isentos de imposto o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2. da Tabela Geral de que são beneficiários (alínea e) do artigo 6.º do CIS).

Por outro lado, e nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 1.º do CIS, não estão sujeitas a Imposto do Selo as seguintes transmissões gratuitas:

- O abono de família em dívida à data da morte do titular, os créditos provenientes de seguros de vida e as pensões e subsídios atribuídos, ainda que a título de subsídio por morte, pelos sistemas da segurança social;
- Transmissões de valores aplicados nos seguintes fundos: poupança-reforma, poupança-educação, poupança-reforma-educação, poupança-acções, pensões e investimento mobiliário ou imobiliário.
- Os donativos efectuados nos termos da Lei do Mecenato[2];
- Os donativos conforme os usos sociais de bens ou valores não referidos nas anteriores alínea desde que até ao montante de €500;
- As transmissões gratuitas a favor de sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, ainda que dele isentas;
- As transmissões gratuitas de bens de uso pessoal ou doméstico.

Cumpre referir que, nos termos do n.º 7 do artigo 1.º do CIS, os valores e dinheiro depositados em contas conjuntas guardados em cofres de aluguer ou confiados a qualquer pessoa ou entidade consideram-se pertencentes em partes iguais aos respectivos titulares, salvo prova em contrário, tanto da Fazenda Nacional, como dos interessados.

Relativamente ao nascimento da obrigação tributária, nos casos da verba 1.2. da Tabela Geral, o seu regime resulta do exposto no artigo 5.º do CIS – ocorre, nomeadamente, na data da celebração do contrato ou da abertura da sucessão. Relativamente à usucapião, o facto tributário, nos termos disposto na alínea r) do n.º 1 do artigo 5.º do CIS, constitui-se na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial, na data em que for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação, nos termos do Código de Registo Predial (despacho (P 53803/04) do Subdirector-geral dos Impostos de 28 de Setembro de 2004).

Decorre do n.º 1 do artigo 14.º do CIS que, o valor dos bens móveis objecto de transmissões gratuitas de qualquer natureza, salvo quando seja determinado por aplicação das regras específicas previstas no Código do Imposto de Selo, é o dos valores oficiais quando existam, ou o declarado pelo cabeça-de-casal ou pelo beneficiário, consoante o que for maior, devendo, tanto quanto possível, aproximar-se do valor do mercado. Sobre a avaliação dos bens transmitidos gratuitamente, o artigo 14.º do CIS estabelece como segue:

2 O Estatuto do Mecenato foi revogado pelo artigo 87.º n.º 3 alínea f) da Lei n.º53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007). Contudo, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, dedica o seu capítulo X aos benefícios fiscais relativos ao mecenato. Desta forma, consideram-se igualmente isentos de Imposto do Selo os donativos feitos ao abrigo dos artigos 61.º a 66.º do EBF.

- O valor dos veículos automóveis, motociclos, bem como das aeronaves de turismo e barcos de recreio, é o do mercado ou o determinado nos termos do n.º 7 do artigo 24.º do Código do IRS, conforme o que for maior;
- O valor dos objectos de arte, objectos de colecção e antiguidades, tal como se encontram definidos em lista em anexo ao regime de tributação em Imposto sobre o Valor Acrescentado dos referidos bens, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro, é determinado de acordo com as seguintes regras, segundo a sua ordem de prioridade:
  - Por avaliação efectuada por avaliador oficial, caso exista, desde que o cabeça-de-casal ou o interessado juntem a respectiva certidão de avaliação com a participação da transmissão gratuita, prevista no artigo 26.º do CIS;
  - Pelo valor de 60% do valor de substituição ou perda fixado no contrato de seguro que incida sobre esses bens, caso tenha sido celebrado e esteja em vigor à data da transmissão ou até 30 dias anteriores e seja apresentado com a participação anteriormente referida;
  - Pelo valor do contrato de seguro mencionado acima, caso seja a Administração Tributária a obter os respectivos dados junto das companhias de seguros;
  - Por avaliação promovida pela Administração Tributária a expensas do interessado, a qual, para o efeito, deverá obter o necessário parecer de perito idóneo e independente, devendo o interessado colaborar na avaliação facultando o acesso aos referidos bens.
- O valor do ouro para investimento e dos títulos que comportem um direito de propriedade ou de crédito sobre os mesmos e o das moedas de ouro, como tal qualificadas no regime do Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 de Setembro, é o valor da aquisição que serviu de base à liquidação do IVA, ainda que dele isento, ou o valor declarado se for maior (n.º 4).

Para os efeitos anteriormente referidos, considera-se avaliador oficial o que se encontrar habilitado, por parte dos organismos oficiais competentes, para proceder à avaliação dos bens aí referidos, e como perito independente o que, face aos seus conhecimentos, dê garantias de idoneidade técnica para avaliar os mesmos bens, conforme estabelece o n.º 5 do artigo 14.º do CIS.

O artigo 15.º do CIS estabelece o valor tributável de participações sociais, títulos de créditos e valores monetários e o artigo16.º prevê o valor tributável dos estabelecimentos comerciais, industriais e agrícolas. Já o n.º 3 do referido artigo 16.º dispõe que os imóveis, automóveis e motociclos, bem como as aeronaves de turismo e os barcos de recreio que integrem os referidos estabelecimentos, são tributados autonomamente de acordo com as regras de determinação do valor tributável que lhes forem aplicáveis.

Finalmente, de acordo com o n.º 4, sempre que os estabelecimentos forem atribuídos em partilha ou liquidação judicial ou, no caso de serem liquidados extrajudicialmente, prevalece, quando superior, o valor que lhes for atribuído nas referidas operações.

O artigo 17.º do CIS, referente às sociedades de transparência fiscal e estabelecimentos afectos a profissões liberais, prevê que o valor tributável de participações de pessoas singulares em sociedades tributadas no regime de transparência fiscal e o de espaços afectos ao exercício de profissões liberais corresponde ao valor do trespasse declarado pelo cabeça-de-casal ou pelo beneficiário, ou o determinado pela aplicação dos factores previstos no n.º 2 do artigo 16.º do CIS, mencionado anteriormente, consoante o que for maior.

Por último, o artigo 19.º do CIS, relativo à transmissão gratuita da propriedade ou do usufruto com encargo, prevê as seguintes três determinações:

- O valor da propriedade transmitida com o encargo de pensão ou renda vitalícia ou temporária a favor de terceiro é o dos bens transmitidos deduzido do valor actual da pensão;
- Sucedendo o pensionista ao proprietário ou doando-lhe este os bens, o imposto incide sobre o valor da propriedade deduzido do valor actual da pensão;
- O valor do usufruto vitalício transmitido com o encargo de pensão ou renda vitalícia ou temporária a favor de terceiro é, segundo o n.º 3, igual ao da propriedade. Quando o usufruto for temporário, o seu valor é equivalente ao produto da 20.ª parte do valor da propriedade por tantos anos quantos aqueles por que o usufruto for deixado, sem que exceda 20, deduzido daquelas importâncias (n.º 3).

Vejamos agora algumas outras regras, constantes no regime previsto no CIS, e ainda relativas à verba 1.2. da Tabela Geral.

Nos termos do disposto no artigo 10.º do CIS, sempre que os elementos necessários à determinação do valor tributável sejam expressos em moeda sem curso legal em Portugal, as taxas de câmbio a utilizar são as de venda.

Importante também referir que ao valor da transmissão deduz-se o montante dos encargos e dívidas constituídas a favor do autor da herança até à data da abertura da sucessão mediante os actos ou contratos que onerarem os bens relacionados, bem como dos impostos cujo facto tributário tenha ocorrido até àquela data, nos termos previstos no artigo 20.º do CIS.

Finalmente, sem prejuízo da possibilidade de aplicação de métodos indirectos previstos nos no n.º 2 do artigo 9.º e no artigo 18.º do CIS, a determinação do valor tributável nas transmissões gratuitas segue ainda as regras constantes nos artigos 13.º a 15.º do CIMT, relativas à determinação do valor tributável neste último imposto (IMT).

**c) Arrendamento ou subarrendamento, incluindo as alterações que envolvam aumento de renda operada pela revisão das cláusulas contratuais e a promessa, quando seguida da disponibilização do bem locado ao locatário (verba 2.ª da Tabela Geral)**

A matéria tributável sobre a qual incide o Imposto do Selo é a renda ou o seu aumento convencional, correspondentes a um mês ou, tratando-se de períodos inferiores a um mês, sem possibilidade de renovação ou prorrogação, o valor da renda ou

do aumento estipulado para o período da sua duração. A taxa a aplicar é, em qualquer dos casos, de 10% sobre o valor da renda ou do aumento.

O encargo do imposto, no arrendamento e no subarrendamento, é, respectivamente, do locador e sublocador, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 3.º do CIS.

Em caso de escalonamento de rendas, o Imposto do Selo é liquidado e cobrado logo no momento do contrato pela renda mais elevada, mesmo que esta não entre inicialmente em vigor. Nos casos em que o aumento não conste do contrato inicial, mas for estipulado durante a sua vigência, o Imposto do Selo é devido no momento da sua estipulação, pela diferença entre a renda resultante do aumento e a renda anterior.

Incumbe aos sujeitos passivos, previstos na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS (o locador e o sublocador), no âmbito dos contratos de arrendamento, subarrendamento e respectivas alterações e promessas, o dever de comunicar ao serviço de finanças da área da localização dos prédios, os actos respectivos, para que se possa proceder à liquidação do Imposto do Selo (n.º 1 do artigo 60.º do CIS). Essa comunicação deve ter lugar até ao fim do mês seguinte ao do início do arrendamento ou subarrendamento, da entrada em vigor das alterações ou, no caso de promessa, da disponibilização do bem locado, nos termos do n.º 2 do artigo 60.º do CIS. A incidência do Imposto do Selo e a obrigação da comunicação do contrato de arrendamento ou subarrendamento ao serviço de finanças não dependem da forma do contrato, conforme dispõe o n.º 3 do mesmo artigo. Assim, se o contrato de arrendamento ou subarrendamento apresentar a forma escrita, a comunicação deve ser acompanhada de um exemplar do contrato. Se o contrato de arrendamento ou subarrendamento for meramente verbal, não deixa, no entanto, de ser obrigatória a sua participação à Administração Tributária, que deverá ser feita por meio de termo reduzido a escrito no serviço de finanças da localização do bem imóvel arrendado.

Estas regras aplicam-se quer a prédios rústicos, quer a prédios urbanos.

A mera cessão para terceiro da posição contratual do locador ou sublocador, bem com o contrato de arrendamento ou subarrendamento subsequente à promessa que tenha sido tributada em Imposto de Selo, não são sujeitas a imposto. Por outro lado, nem a locação financeira constitui um contrato de arrendamento para efeitos da aplicação da presente verba da Tabela Geral do Imposto do Selo, nem a mera prorrogação do prazo do contrato de arrendamento é sujeita a Imposto do Selo, na medida que não importa novação do mesmo.

O Imposto do Selo do arrendamento ou subarrendamento recai sobre o título do contrato, não sobre a operação propriamente dita, pelo que existe sujeição a Imposto do Selo ainda que ocorra renúncia à isenção do IVA. O facto gerador da dívida tributária ocorre no momento da assinatura do contrato ou na data da ocorrência dos factos determinantes da constituição da dívida.

**d) Cheques de qualquer natureza, passados em território nacional, chamados precatórios-cheques ou mandados para levantamento e entrega de dinheiro ou outros valores (verbas 4.ª e 18.ª da Tabela Geral)**

A tributação é de €0,05 por cada cheque, de qualquer natureza, passado no território nacional. Porém, não estão sujeitos a Imposto do Selo os cheques passados no estrangeiro mesmo que, ulteriormente à emissão, venham a ser sacados, endossados, pagos ou por qualquer modo negociados em território português.

No caso dos cheques, o encargo económico do imposto é do titular da conta a que os cheques digam respeito, ou seja, que deva ser movimentada em virtude da sua emissão (alínea i) do n.º 3 do artigo 3.º do CIS). A obrigação de liquidação e cobrança é da instituição de crédito que proceda à edição dos cheques, conforme resulta da alínea f) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS.

A impressão dos cheques é feita pelas instituições de crédito para uso das entidades emitentes que nelas tenham disponibilidades, podendo as entidades privadas que não sejam instituições de crédito mandar imprimir os seus próprios cheques, por intermédio dessas instituições e de acordo com as normas aprovadas, nos termos do n.º 1 do artigo 64.º do CIS. O n.º 2 deste preceito estabelece que os cheques são numerados por séries e, dentro destas, por números.

Em cada instituição de crédito haverá um registo dos cheques impressos contendo número da série, número de cheques de cada série, total de cheques de cada impressão, Imposto do Selo devido e data e local de pagamento, conforme dispõe o n.º 3 do mesmo preceito legal.

O Imposto do Selo é devido a partir do momento da recepção de cada impressão de cheques (personalização do cheque em nome do cliente) editados por instituições de crédito com sede em Portugal. O facto tributário é, assim, o próprio título de crédito que o cheque constitui, pelo que a comissão cobrada pela instituição de crédito em virtude da edição do cheque nos casos de concessão de crédito configura um novo facto tributário e está sujeita ao Imposto de Selo previsto na verba 17.2.4. da Tabela Geral, não se verificando, assim, qualquer acumulação de taxas proibida pelo CIS.

As entidades que passem cheques e vales do correio ou outros títulos definidos por despacho do Ministro das Finanças devem remeter às direcções de finanças da respectiva área, até ao último dia do mês de Março de cada ano, a relação do número de cheques, vales do correio ou dos outros títulos acima definidos, passados no ano anterior, nos termos exigidos pelo artigo 54.º do CIS.

Já os chamados precatórios cheques ou mandados para levantamento e entrega de dinheiro ou valores são, nos termos da verba 18 da Tabela Geral do Imposto do Selo, tributados à taxa de 0,5% sobre a importância a levantar ou entregar.

A responsabilidade da liquidação e entrega do imposto sobre cheques é da entidade que os edite, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS, ou que legalmente deva proceder à entrega do dinheiro ou valores, nos termos das alíneas a) e h) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS.

**e) Garantias das obrigações, qualquer que seja a sua natureza ou forma, designadamente o aval, a caução, a garantia bancária autónoma, a fiança, a hipoteca, o penhor e o seguro-caução (verba 10.º da Tabela Geral)**

É tributada em Imposto do Selo a prestação de garantia, independentemente da natureza ou forma, donde, desde logo, resulta uma preponderância da substância sobre a forma nessa mesma tributação. Será sempre havida como garantia qualquer instrumento jurídico cujo destino seja garantir o cumprimento de uma obrigação, desde que o mesmo implique uma oneração do património do garante e seja acessório de qualquer obrigação (prevista ou não na Tabela Geral). Daí que a presente verba inclua figuras como a garantia bancária autónoma ou à primeira interpelação, mas também o seguro-caução, as cartas de conforto ou declarações de patrocínio que contenham uma obrigação de resultado, nos casos em que o seu conteúdo literal comporte uma verdadeira obrigação de pagar.

São, porém, excluídas da tributação as garantias materialmente acessórias de contratos especialmente tributados na Tabela Geral, desde que as mesmas sejam constituídas simultaneamente – devendo-se entender como tal a constituição no mesmo dia –com a obrigação garantida, ainda que em título ou instrumento diferente.

Neste caso, é necessário que se verifique uma acessoriedade material (relação finalística entre a garantia e uma concreta obrigação jurídica tributada em sede de Imposto do Selo) e uma acessoriedade formal (constituição da obrigação garantida e da garantia no mesmo instrumento ou título). Assim, se aquando da celebração do contrato principal, for constituída, para assegurar o cumprimento das suas obrigações, – ainda que no mesmo instrumento ou título – promessa de penhor ou hipoteca, vindo o contrato constitutivo das referidas garantias reais a ser celebrado posteriormente, incidirá Imposto do Selo sobre esse contrato de garantia, pois apesar de haver acessoriedade material, não são constituídas no mesmo dia. Por outro lado, a constituição simultânea (no mesmo dia) da garantia e da obrigação garantida, ainda que em instrumento ou título diferente, levam a que a garantia não esteja sujeita a Imposto do Selo.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 7.º do CIS, estão isentas de Imposto do Selo, nomeadamente:

- As garantias inerentes a operações realizadas, registadas, liquidadas ou compensadas através de entidade gestora de mercados regulamentados ou através de entidade por esta indicada ou sancionada no exercício de poder legal ou regulamentar, ou ainda por entidade gestora de mercados organizados e registados na CMVM, desde que tenham por objecto, directa ou indirectamente, valores imobiliários, de natureza real ou teórica, direitos a eles equiparados, contratos de futuros, taxas de juro, divisas ou índices sobre valores mobiliários (alínea d);
- As garantias prestadas por instituições de crédito, sociedades financeiras e instituições financeiras a sociedades de capital de risco, bem como a sociedades ou entidades cuja forma e objecto preencham os tipos de instituições de crédito, sociedades financeiras e instituições financeiras previstos na legislação comunitária, umas e outras domiciliadas nos Estados-membros da União Europeia ou em qualquer Estado, com excepção das domiciliadas em territórios

com regime fiscal privilegiado, a definir por portaria do Ministro das Finanças (alínea e);

- As garantias prestadas ao Estado no âmbito da respectiva gestão com a exclusiva finalidade de cobrir a sua exposição a riscos de crédito (alínea f).

A taxa do Imposto do Selo é determinada em função do respectivo valor e do prazo da garantia, como segue:

1. Garantia de prazo inferior a um ano – 0,04% por cada mês ou fracção;
2. Garantia de prazo igual ou superior a um ano – 0,5%;
3. Garantias sem prazo ou de prazo igual ou superior a 5 anos – 0,6%.

Para efeitos da liquidação e cobrança do Imposto do Selo, considera-se sempre como nova operação qualquer prorrogação do prazo do contrato. Porém, da prorrogação do prazo do contrato distingue-se a mera alteração com efeitos retroactivos do referido prazo, que não deve ser considerada novo contrato para efeitos da incidência da verba 10 da Tabela Geral do Imposto de Selo.

O encargo do Imposto do Selo sobre a garantia é da entidade a favor de quem esta seja prestada, ou seja, o devedor da obrigação garantida, nos termos do disposto na alínea e) do n.º 3 do artigo 3.º do CIS. Nestes casos, o sujeito passivo é a entidade concedente da garantia, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS.

No caso de garantia prestada por instituição de crédito, sociedade financeira, entidade legalmente equiparada ou instituição financeira, é esta que deve proceder à liquidação e entrega do Imposto do Selo nos cofres do Estado, conforme dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS. Caso a garantia seja prestada por instituições de crédito, sociedades financeiras ou quaisquer outras entidades não domiciliadas em território português a favor de qualquer entidade domiciliada em Portugal, é esta quem deve proceder à liquidação do Imposto do Selo.

**f) Jogos (verba 11.ª da Tabela Geral do Imposto de Selo)**

É devido Imposto do Selo sobre as apostas de jogos, desde que não estes não estejam sujeitos ao regime do imposto especial sobre o jogo, designadamente as representadas por bilhetes, boletins, cartões, matrizes, rifas ou tômbolas. A taxa é de 25% sobre o seu valor.

Os prémios do bingo, de rifas e do jogo do loto, bem como de quaisquer sorteios ou concursos, com excepção dos prémios dos jogos sociais previstos na verba n.º 11.3. da Tabela Geral estão, por outro lado, sujeitos a Imposto do Selo sobre o seu valor ilíquido, à taxa de 25% para o bingo e de 35% para os restantes jogos ou concursos, acrescendo a essa taxa 10% quando o valor for atribuído em espécie.

Estão ainda sujeitos a Imposto do Selo os jogos sociais do Estado, concretamente, o Euromilhões, Lotaria Nacional, Lotaria Instantânea, Totobola, Totogolo, Totoloto e Joker, à taxa de 4,5%, já incluída no preço da venda da aposta, nos termos do disposto na verba 11.3. da Tabela Geral.

A Lei do Orçamento do Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro) aditou a verba 11.4 à Tabela Geral do Imposto do Selo, pelo que passaram a estar sujeitos a este imposto os prémios de Euromilhões, Lotaria Nacional, Lotaria

Instantânea, Totoloto, Totogolo, Totoloto e Joker. A base de incidência deste imposto é a parcela do prémio que exceder os €5.000, sendo a taxa aplicável de 20%.

Estão isentos de Imposto do Selo o jogo do bingo e os jogos organizados por instituições de solidariedade social, pessoas colectivas legalmente equiparadas ou pessoas colectivas de utilidade pública que desempenhem exclusiva ou predominantemente fins de caridade, assistência ou beneficência, quando a receita se destine aos seus fins estatutários ou, nos termos da lei, reverta a favor de outras entidades, conforme previsto na alínea p) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS. A isenção não se aplica quando se trate de imposto devido nos termos das verbas n.º s 11.2, 11.3 e 11.4 da Tabela Geral.

São sujeitos passivos do imposto a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, relativamente aos contratos de jogo celebrados no âmbito dos jogos sociais do Estado, cuja organização e exploração se lhe encontre atribuída em regime de direito exclusivo, bem como relativamente aos prémios provenientes dos jogos sociais do Estado, e as entidades que concedem os prémios do bingo, das rifas e do jogo do loto, bem como quaisquer prémios de sorteios ou de concursos.

Nos prémios do bingo, das rifas, do jogo do loto e dos jogos sociais do Estado, bem como em quaisquer prémios de sorteios ou de concursos, o encargo do imposto é do beneficiário dos mesmos.

A obrigação tributária considera-se constituída no momento da atribuição dos prémios (se forem pagos de forma fraccionada, a obrigação tributária considera-se constituída no momento de cada pagamento).

Estão isentos de Imposto do Selo o jogo do bingo e os jogos organizados por instituições de solidariedade social, pessoas colectivas legalmente equiparadas ou pessoas colectivas de utilidade pública que desempenhem, única e exclusiva ou predominantemente, fins de caridade, de assistência ou de beneficência, quando a receita se destine aos seus fins estatutários ou, nos termos da lei, reverta obrigatoriamente a favor de outras entidades (embora existam excepções a estas isenções).

**g) Operações financeiras (verba 17.ª da Tabela Geral do Imposto de Selo)**

1. Utilização do crédito sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título, incluindo a cessão de créditos, o "factoring" e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor (verbas 17.1. e 17.2.)

Tributa-se, nesta verba, a utilização de crédito resultante da concessão de crédito a qualquer título. Não é a mera celebração do contrato de concessão de crédito, seja a que título for, que dá origem a tributação em sede deste imposto, sendo necessário que se verifique uma efectiva utilização do mesmo. Ou seja, em abstracto, a abertura de crédito pode inclusivamente vir a não ser tributada em sede de Imposto do Selo, nos casos em que o creditado não venha a exercer, até ao termo do prazo do contrato, o direito à utilização do crédito, ou seja, quando não venha a originar qualquer utilização do crédito.

No contrato de mútuo, pelo contrário, a propriedade da verba mutuada transfere-se para o mutuário por força do contrato, pelo que coincidem temporalmente a data da celebração do contrato e o início da utilização do crédito.

As taxas aplicáveis são as seguintes:

17.1. Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título excepto nos casos referidos na verba 17.2, incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato – sobre o respectivo valor, em função do prazo:

17.1.1. Crédito de prazo inferior a um ano - por cada mês ou fracção – 0,04%

17.1.2. Crédito de prazo igual ou superior a um ano – 0,50%

17.1.3. Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos – 0,60%

17.1.4. Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30 – 0,04%

17.2. Pela utilização de crédito em virtude da concessão de crédito no âmbito de contratos de crédito a consumidores abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 133/2009, de 2 de Junho, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato – sobre o respectivo valor, em função do prazo:

17.2.1. Crédito de prazo inferior a um ano – por cada mês ou fracção – 0,07 %.

17.2.2. Crédito de prazo igual ou superior a um ano – 0,90 %.

17.2.3. Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos – 1 %.

17.2.4. Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30 – 0,07 %.

Considera-se sempre nova operação, ficando assim integralmente sujeita a Imposto do Selo, a prorrogação do prazo do contrato, entendida como o aditamento de um novo prazo ao prazo inicial de concessão de crédito e não como a alteração mediante alargamento, com efeitos retroactivos à data do contrato, do prazo da concessão do crédito.

Nos termos do disposto no artigo 7.º n.º 1 do CIS, estão isentas de Imposto do Selo, entre outros:

- Os juros e comissões cobrados, as garantias prestadas e, bem assim, a utilização de crédito concedido por instituições de crédito, sociedades financeiras e instituições financeiras a sociedades de capital de risco, bem como a sociedades ou entidades cuja forma e objecto preencham os tipos de instituições de crédito, sociedades financeiras e instituições financeiras previstos na legislação comunitária, umas e outras domiciliadas nos Estados-membros da União Europeia ou em qualquer Estado, com excepção das domiciliadas em territórios com regime fiscal privilegiado, a definir por portaria do Ministro das Finanças (alínea e));
- As operações financeiras, incluindo os respectivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de ca-

rência de tesouraria e efectuadas por sociedades de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações, bem como as efectuadas por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham uma participação de, pelo menos, 10% do capital com direito de voto ou cujo valor de aquisição não seja inferior a € 5.000.000 de acordo com o último balanço acordado e, bem assim, efectuadas em benefício de sociedade com a qual se encontre em relação de domínio. (alínea g);

- As operações, incluindo os respectivos juros, referidas na alínea anterior, quando realizadas por detentores de capital social a entidades nas quais detenham directamente uma participação no capital não inferior a 10% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período (alínea h);
- Os empréstimos com características de suprimentos, incluindo os respectivos juros efectuados por sócios à sociedade (alínea i));
- Os mútuos constituídos no âmbito do regime legal do crédito à habitação até ao montante do capital em dívida, quando deles resulte mudança da instituição de crédito ou sub-rogação nos direitos e garantias do credor hipotecário, nos termos do artigo 591.º do Código Civil (alínea j));
- O crédito concedido por meio de conta-ordenado, na parte em que não exceda, em cada mês, o montante creditado nessa mesma conta (alínea n)).

Nos casos das alíneas g), h) e i) cessa o direito à isenção quando qualquer dos intervenientes não tiver sede ou direcção efectiva no território nacional, com excepção das situações em que o credor tenha sede ou direcção efectiva noutro Estado-membro da União Europeia ou num Estado com o qual vigore Convenção, acordada com Portugal, para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital.

Nos casos em que o credor tenha a sede ou direcção efectiva noutro Estado-membro da União Europeia ou em país com o qual Portugal tenha celebrado acordo sobre dupla tributação internacional, subsiste, assim, o direito à isenção, a não ser que o credor tenha previamente realizado o financiamento através de operação ou operações realizadas com instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no estrangeiro ou com filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas em território nacional (n.º 2 do artigo 7.º do CIS).

Já nos casos da alínea h), cessa igualmente o direito à isenção quando qualquer dos intervenientes não tiver sede ou direcção efectiva em território nacional, com excepção das situações em que o credor tenha sede ou direcção efectiva noutro estado-membro da União Europeia ou num Estado com o qual vigor uma convenção para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital acordada com Portugal, caso em que também subsiste o direito à isenção, salvo se o credor tiver realizado o financiamento através de operação ou operações realizadas com instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no estrangeiro ou com filiais ou sucursais no

estrangeiro de instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no território nacional (n.º 2 do artigo 7.º do CIS).

São sujeitos passivos, nos termos das alíneas b), c) e d) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS, (i) as entidades concedentes do crédito e da garantia ou credoras de juros, prémios, comissões e outras contraprestações, (ii) as instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas residentes em território nacional, que tenham intermediado operações de crédito, de prestação de garantias ou juros, comissões e outras contraprestações devidos por residentes no mesmo território a instituições de crédito ou sociedades financeiras não residentes e (iii) as entidades mutuárias, beneficiárias de garantia ou devedoras dos juros, comissões e outras contraprestações no caso das operações referidas na alínea anterior que não tenham sido intermediadas por instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas, e cujo credor não exerça a actividade, em regime de livre prestação de serviços, no território português.

O encargo do imposto recai sobre o utilizador do crédito, nos termos do disposto na alínea f) do n.º 2 do artigo 3.º do CIS.

2. Operações realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas e quaisquer outras instituições financeiras (verba 17.3.)

No que concerne as operações financeiras, estão também sujeitos a Imposto do Selo os juros e comissões cobradas, incluindo as contraprestações de serviços financeiros que não sejam tributadas em IVA, nos casos em que o prestador do serviço seja a instituição financeira. Consideram-se, para o efeito, operações financeiras as operações tipificadas na Tabela Geral realizadas por ou com intermediação das instituições do crédito, sociedades financeiras ou outras entidades financeiras.

Assim, não estão sujeitos a Imposto do Selo, apesar de não sujeitos, ou isentos de IVA, os juros e comissões cobrados por uma entidade que não seja instituição de crédito, sociedade financeira ou instituição financeira, mesmo quando constituam a contra-prestação de operações materialmente financeiras.

As taxas aplicáveis a cada verba são as seguintes:

17.3. Operações realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas e quaisquer outras instituições financeiras – sobre o valor cobrado:

17.3.1. Juros por, designadamente, desconto de letras e bilhetes do Tesouro, por empréstimos, por contas de crédito e por crédito sem liquidação – 4%;

17.3.2. Prémios e juros por letras tomadas, de letras a receber por conta alheia, de saques emitidos sobre praças nacionais ou de quaisquer transferências – 4%;

17.3.3. Comissões por garantias prestadas – 3%;

17.3.4. Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros – 4%.

O imposto é devido no momento da cobrança dos juros, prémios, comissões e outras contraprestações e são sujeito passivo as entidades credoras de juros, prémios, comissões e outras contraprestações, embora o encargo recaia sobre o cliente beneficiário da operação.

Em caso de financiamento externo, havendo intermediação por instituição de crédito ou sociedade financeira, com sede ou estabelecimento em território nacional, é esta a responsável pelo pagamento do imposto de selo.

Os juros e comissões consideram-se cobrados pelo mero débito em conta corrente do cliente, independente de este proceder ou não ao seu efectivo pagamento. A capitalização dos juros, ou seja, a transformação da obrigação dos juros em obrigação do capital, implica novação e, portanto, a sua sujeição a Imposto do Selo.

Encontram-se previstas algumas isenções no artigo 7.º CIS.

**h) Reporte e títulos de crédito (verbas 21.ª e 23.ª da Tabela Geral do Imposto do Selo)**

Nos termos da legislação comercial (artigo 477.º do Código Comercial), o reporte é constituído pela compra, a dinheiro de contado, de títulos de crédito negociáveis e pela revenda simultânea de títulos da mesma espécie, a termo, mas por preço determinado, sendo a compra e a revenda feitas à mesma pessoa.

Nos termos da Tabela Geral, a taxa a aplicar em matéria de operações de reporte é de 0,5% sobre o valor do contrato. O encargo do imposto é do primeiro alienante dos títulos, conforme prevê a alínea n) do n.º 3 do artigo 3.º do CIS, sendo que, nos termos da alínea a) do artigo 5.º do mesmo diploma, a obrigação tributária constitui-se no momento da assinatura do contrato pelos outorgantes.

Por outro lado, está isento de Imposto do Selo o reporte de direitos mobiliários e valores equiparados realizado em bolsa de valores, nos termos da alínea m) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS.

Estão também sujeitas a Imposto do Selo:

- Letras – sobre o respectivo valor, com o mínimo de €1 – 0,5%
- Livranças - sobre o respectivo valor, com o mínimo de €1 – 0,5%
- Ordens e escritos de qualquer natureza, com exclusão dos cheques, nos quais se determine pagamento ou entrega de dinheiro com cláusula à ordem ou à disposição, ainda que sob a forma de correspondência - sobre o respectivo valor, com o mínimo de €1 – 0,5%
- Extractos de facturas e facturas conferidas – sobre o respectivo valor, com um mínimo de (euro) 0,5 – 0,5%

São sujeitos passivos as entidades emitentes de letras e outros títulos de crédito, entidades editantes de cheques e livranças ou, no caso de títulos emitidos no estrangeiro, a primeira entidade que intervenha na negociação ou pagamento. O sujeito passivo é, nas letras e livranças, o sacado e o devedor e, nos outros títulos de crédito, o credor.

No caso de títulos emitidos no estrangeiro, é da primeira entidade – desde que pessoa colectiva ou pessoa singular no exercício de actividade de comércio, indústria e prestação de serviços – que intervenha na sua negociação em Portugal ou, não havendo negociação, da entidade pública a quem os títulos devam ser apresentados para qualquer efeito legal, incluindo os tribunais quando a letra ou livrança for utilizada como título executivo em Portugal.

No caso das chamadas livranças em branco ou livranças de caução, a obrigação do pagamento do Imposto do Selo não se verifica imediatamente no momento

da subscrição mas apenas no momento em que o título de crédito possa ser preenchido pelas partes, nos termos da respectiva convenção de preenchimento. Basta, pois, que se verifique o evento de que as partes fizeram depender o preenchimento da livrança em branco para dever ser liquidado e cobrado o Imposto do Selo.

Decorre da Circular n.º 15/2000, o crédito concedido através de letras e livranças não está sujeito ao selo da verba 17.1. sobre a concessão de crédito, já que solução oposta implicaria a acumulação da taxa prevista nessa norma com a da verba 23.º da Tabela Geral.

As letras emitidas entre particulares não estão sujeitas a Imposto do Selo. A apresentação para desconto das letras que, por motivo da emissão entre particulares, não estão sujeitas a Imposto do Selo obriga as instituições de crédito a liquidarem e cobrarem imposto pelo financiamento, devendo exigir do emitente que averbe no local destinado à menção do valor do imposto e data da liquidação a indicação de que se trata de letra não sujeita a imposto (Circular n.º 15/2000).

**i) Apólices de seguros (verba 22.ª da Tabela Geral do Imposto do Selo)**

Estão sujeitas a Imposto do Selo as apólices de seguros – sobre a soma do prémio do seguro, do custo da apólice e de quaisquer outras importâncias que constituam receita das empresas seguradoras, cobradas juntamente com esse prémio ou em documento separado:

- Seguros do ramo «Caução» – 3%
- Seguros dos ramos «Acidentes», «Doenças» e «Crédito» e das modalidades de seguro «Agrícola e pecuário» – 5%
- Seguros do ramo «Mercadorias transportadas» – 5%
- Seguros de «Embarcações» e de «Aeronaves» – 5%
- Seguros de quaisquer outros ramos – 9%
- Comissões cobradas pela actividade de mediação – sobre o respectivo valor líquido de Imposto do Selo – 2%

Para este efeito, entende-se por "comissão", nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 1.º do CIS, a remuneração do mediador no valor resultante da aplicação de uma percentagem sobre os prémios, líquidos de encargos e adicionais efectivamente pagos.

Em matéria de isenções, o n.º 1 do artigo 7.º n.º 1 do CIS prevê, nomeadamente, as seguintes:

- Os prémios recebidos por resseguros tornados a empresas funcionando legalmente em Portugal;
- Os prémios e comissões relativos ao seguro do ramo "Vida", conforme acima mencionado.

O Imposto do Selo, que é encargo do tomador (nos seguros) ou do mediador (na actividade de mediação), nos termos da alínea o) do n.º 3 do artigo 3.º, é pago por meio de guia, até ao último dia do mês imediato àquele em que se efectuar a cobrança dos prémios. São sujeitos passivos as empresas seguradoras.

Nestes casos, considera-se como facto tributário o momento da cobrança dos prémios, conforme dispõe a alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º do CIS.

No caso dos seguros efectuados noutros países da União Europeia ou fora da União Europeia, o imposto é pago pela entidade emitente da apólice, por meio de guia, no mesmo prazo, devendo aquela, para o efeito, designar um seu representante em Portugal, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS.

**j) Trespasse de estabelecimentos comercial, industrial ou agrícola e subconcessões ou trespasses de concessões feitos pelo Estado, pelas Regiões Autónomas ou pelas autarquias locais para exploração de empresas ou de serviços de qualquer natureza, tenha ou não sido iniciada a exploração (verba 27.ª da Tabela Geral do Imposto do Selo)**

O Imposto do Selo, nesta matéria, incide à taxa de 5% sobre o valor do trespasse ou da subconcessão. Do artigo 70.º, n.º 1, do CIS, parece resultar que o valor do trespasse é o preço pago pelo adquirente. Não está sujeito a selo o trespasse que estiver abrangido na incidência do IVA em virtude de o adquirente não ser ou não passar a ser sujeito passivo do imposto em virtude da aquisição, conforme previsto no artigo 1.º, n.º 2, do CIS e 3.º n.º 4, do CIVA.

O encargo é do adquirente do bem, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 3.º do CIS. A matéria colectável corresponde ao valor da transferência, determinado nos termos do artigo 9.º do CIS.

**k) Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a €1.000.000 (verba 28.ª da Tabela Geral do Imposto do Selo)**

Esta verba foi introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e visa a tributação em sede de Imposto do Selo da propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos, desde que o valor patrimonial tributário destes prédios seja superior a €1.000.000. Com as alterações introduzidas a esta norma pelo Orçamento do Estado para 2014, passou a estar expressamente prevista a aplicabilidade da mesma aos terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação. Antes desta alteração legislativa, a questão era discutida.

As regras relativas à liquidação e cobrança do Imposto do Selo previsto nesta verba remetem para o regime contemplado no Código do Imposto Municipal de Imóveis. Assim, os sujeitos passivos são os proprietários do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar, sendo aplicáveis os benefícios fiscais previstos no artigo 44.º do EBF.

O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI. Assim, será enviada ao sujeito passivo, anualmente, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, devendo o pagamento ser realizado nos mesmos termos do IMI, ou seja (i) numa prestação, no mês de Abril, quando o montante seja igual ou inferior a €250, (ii) em duas prestações, nos meses de Abril e Novembro, quando o montante seja igual ou inferior a €500 e (iii) em três prestações, nos meses de Abril, Julho e Novembro, quando o montante seja superior a €500.

A taxa de Imposto do Selo aplicável é de 1% sobre o VPT de prédios com afectação habitacional, ou terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação nos termos do código do IMI, e de 7,5 % para todos os

prédios urbanos, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por Portaria do Ministro das Finanças (Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro).

Em 2013, a liquidação do Imposto do Selo Geral deverá incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.

## 2. INCIDÊNCIA TERRITORIAL

À semelhança dos demais impostos que integram o sistema fiscal português, o Imposto do Selo segue a regra da territorialidade, apenas se aplicando, em princípio, de acordo com o n.º 1 do artigo 4.º, a factos ocorridos em território nacional. Mas o princípio da territorialidade comporta importantes excepções, pelo que, nos termos do n.º 2 do referido artigo 4.º, estão também sujeitas a Imposto do Selo, não obstante a parte ou totalidade dos elementos do facto tributário não ocorrer em Portugal:

- Os documentos, actos ou contratos emitidos ou celebrados fora do território nacional, ficando sujeitos também a Imposto do Selo, nos mesmos termos em que o seriam se neste território fossem emitidos ou celebrados, caso aqui sejam apresentados para quaisquer efeitos legais;
- As operações de crédito realizadas e as garantias prestadas por instituições de crédito, por sociedades financeiras ou por quaisquer outras entidades, independentemente da sua natureza, sediadas no estrangeiro, e por filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito, de sociedades financeiras ou de quaisquer outras entidades, sediadas em território nacional, a quaisquer outras entidades, independentemente da sua natureza, domiciliadas nesse território, considerando-se domicílio a sede, filial, sucursal ou estabelecimento estável;
- Os juros, as comissões e outras contraprestações cobradas por instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no estrangeiro ou por filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no território nacional a quaisquer entidades domiciliadas neste território, considerando-se domicílio a sede, filial, sucursal ou estabelecimento estável das entidades que intervenham na realização das operações;
- Os seguros, incluindo as comissões cobradas em virtude do exercício da actividade de mediação seguradora, efectuados noutros Estados-membros da União Europeia cujo risco tenha lugar no território nacional, não sendo devido, no entanto, Imposto do Selo quanto aos seguros efectuados em Portugal cujo risco ocorra noutro estado-membro da União Europeia;
- Os seguros efectuados fora da União Europeia cujo risco tenha lugar em território nacional.

Quanto às transmissões gratuitas, anteriormente tributadas em imposto sobre as sucessões e doações, de acordo com o princípio da territorialidade e nos termos do n.º 3 do referido artigo 4.º do CIS, o imposto é devido sempre que os bens transmitidos se situem em território nacional, independentemente do domicílio ou da nacionalidade do beneficiário da herança ou doação. Para esse efeito, nos termos do n.º 4 dessa disposição legal, consideram-se bens situados em território nacional:

- Os direitos sobre bens móveis e imóveis aí situados;
- Os bens móveis registados ou sujeitos a registo, matrícula ou inscrição em território nacional;
- Os direitos de crédito ou direitos patrimoniais sobre pessoas singulares ou colectivas quando o seu devedor tiver residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional, desde que o adquirente tenha domicílio nesse território;
- As participações sociais quando a sociedade participada tenha a sua sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional, desde que o adquirente tenha o domicílio nesse território;
- Os valores monetários depositados em instituições com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou quando não se tratando de valores monetários depositados, o autor da transmissão tenha domicílio, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável neste território;
- Os direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em território nacional.

Nas transmissões gratuitas consideram-se, segundo o n.º 5 do artigo 4.º, domiciliado em Portugal as pessoas referidas no artigo 16.º do Código do IRS.

No que concerne a verba 28 da Tabela Geral anexa do Código do Imposto do Selo, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português.

## 3. INCIDÊNCIA SUBJECTIVA

Os sujeitos passivos do Imposto do Selo, identificados no n.º 1 do artigo 2.º do CIS, são as entidades legalmente incumbidas de proceder à sua liquidação, cobrança e entrega nos cofres do Estado. Dos sujeitos passivos do Imposto do Selo distinguem-se as entidades que suportam, por meio do mecanismo da repercussão, o encargo económico do imposto que lhes é liquidado, a que se refere o artigo 3.º do referido Código. Na análise de cada verba foram já indicados os sujeitos passivos/titulares do encargo do imposto.

O artigo 6.º do CIS prevê as seguintes isenções subjectivas:

- Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as suas associações e federações e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos que não tenham carácter empresarial;

- As instituições de segurança social;
- As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública;
- As instituições particulares de solidariedade social e entidades legalmente equiparadas;
- As transmissões gratuitas de que forem beneficiários o cônjuge ou unido de facto, ascendentes e descendentes, sendo a isenção limitada à verba 1.2. da Tabela Geral, com exclusão, pois, de doações de bens imóveis tributadas nos termos da verba 1.1.

Existem outras isenções em legislação avulsa, que não serão aqui mencionadas.

O artigo 8.º do CIS obriga a que, sempre que tenha lugar qualquer isenção, se averbe no documento ou título a disposição legal que a preveja.

## 4. VALOR TRIBUTÁVEL, LIQUIDAÇÃO E COBRANÇA

### 4.1. Valor tributável

O artigo 9.º, n.º 1, do CIS estabelece que o valor tributável do Imposto do Selo é o que resulta da Tabela Geral, sem prejuízo do disposto nos artigos seguintes do referido Código.

A regra geral do apuramento directo cede, no entanto, nos casos em que se verifiquem os pressupostos de aplicação de métodos indirectos previstos nos artigos 87.º e 89.º da Lei Geral Tributária, sendo então aplicáveis supletivamente as disposições dos artigos 90.º e seguintes do CIRS e 52.º e seguintes do CIRC, com as necessárias adaptações, nos termos do n.º 2 do referido artigo 9.º do CIS.

Outro caso, em que o valor tributável do Imposto do Selo não é apurado directamente, é o dos contratos de valor indeterminado, em que a determinação desse valor é efectuada pelas partes, de acordo com os critérios neles estipulados, ou, na sua falta, segundo juízos de equidade, conforme refere o n.º 3 do artigo 9.º do CIS. No entanto, segundo o artigo 12.º do mesmo diploma, o serviço de finanças da área do domicílio ou sede do sujeito passivo pode alterar o valor tributável declarado para a transmissão gratuita sempre que discorde dos critérios e juízos referidos.

Em todos os casos de avaliação indirecta mencionados, é aplicável o procedimento de revisão regulado pelos artigos 91.º e 92.º da LGT.

De acordo com o n.º 1 do artigo 10.º do CIS, sempre que os elementos necessários à determinação do valor tributável sejam expressos em moeda sem curso legal em Portugal, as taxas de câmbio a utilizar são as da venda, podendo o sujeito passivo, no entanto, optar entre considerar a taxa do dia em que se efectuar a liquidação ou a do primeiro dia útil do respectivo mês.

Por outro lado, segundo o artigo 11.º, a equivalência em unidade monetária nacional dos valores em espécie faz-se de acordo com as regras seguintes e pela ordem indicada:

- Pelo preço tabelado oficialmente;
- Pela cotação oficial de compra;
- Tratando-se de géneros, pela cotação da compra na Bolsa de Mercadorias de Lisboa ou, não existindo essa cotação pelo preço médio do respectivo ano ou do último determinado e que constem da estiva camarária;
- Pelos preços dos bens ou serviços homólogos publicados pelo Instituto Nacional de Estatística;
- Pelo valor do mercado em condições de concorrência;
- Por declaração das partes.

Caso não tenham sido seguidas as regras imperativas deste preceito, incluindo a sequência legal da sua aplicação, pode o serviço de finanças da área do domicílio ou sede do sujeito passivo alterar o valor tributável declarado de acordo com a lei, só sendo, no entanto, aplicáveis métodos indirectos em caso de inexistência dos elementos referidos nos artigos 10.º e 11.º do CIS.

## 4.2. Liquidação

**Liquidação. O regime geral**

As regras de liquidação do Imposto do Selo integram um regime geral aplicável aos sujeitos passivos referidos no n.º 1 do artigo 2.º do CIS, e um regime especial aplicável às transmissões gratuitas anteriormente abrangidas na incidência do imposto sobre as sucessões e doações.

De acordo com o regime geral, as entidades legalmente incumbidas de liquidar o Imposto do Selo constam do n.º 1 do artigo 2.º do CIS, conforme se referiu, e são geralmente, salvo nos casos do arrendamento e subarrendamento, apenas as entidades públicas e as pessoas colectivas ou singulares que exerçam a título principal uma actividade de comércio, indústria e prestação de serviços.

Nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do CIS, a taxa a aplicar é aquela que estiver em vigor no momento em que o imposto se tornar devido.

Em conformidade com essa solução legislativa, nos termos da alínea n) do n.º 1 do artigo 5.º do CIS, em caso de actos, contratos, documentos, livros, papéis e outros factos previstos da Tabela Geral anexa, em que não intervenham a qualquer título pessoas colectivas ou pessoas singulares no exercício de qualquer actividade de comércio, indústria ou prestação de serviços, a obrigação tributária apenas se constitui com a sua ulterior apresentação perante qualquer entidade pública. No entanto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS, tratando-se de actos ou contratos celebrados pelos sujeitos aí elencados, são estes que devem legalmente proceder à liquidação do Imposto do Selo.

Segundo o n.º 2 do artigo 23.º do CIS, tratando-se de imposto devido por operações de crédito ou garantias prestadas por um conjunto de instituições de crédito ou sociedades financeiras, a liquidação do imposto pode ser efectuada globalmente por qualquer daquelas entidades, sem prejuízo da responsabilidade, nos termos gerais, de cada uma delas em caso de incumprimento.

Já nos termos do artigo 23.º, n.º 4, nos actos ou contratos previstos na verba 1.1. da Tabela Geral, aplica-se à liquidação, com as necessárias aplicações, as regras contidas no CIMT.

Finalmente, em cada serviço de finanças, segundo o artigo 24.º do CIS, é organizado relativamente a cada um dos sujeitos passivos um processo individual em que se incorporam as declarações e outros elementos que se relacionem com o mesmo.

**Liquidação. O regime das transmissões gratuitas**

O regime da liquidação das transmissões gratuitas encontra-se previsto no artigo 25.º e seguintes do CIS.

De acordo com o n.º 1 do artigo 25.ºdo CIS, a referida liquidação cabe aos serviços centrais da AT, sendo promovida pelo serviço de finanças do autor da transmissão ou do usucapiente, sempre que os mesmos residam em território nacional. Na falta de residência em território nacional e de acordo com o n.º 2 dessa norma legal, a liquidação do imposto é promovida pelo serviço de finanças da residência do cabeça-de-casal ou do beneficiário, conforme o caso.

Segundo o n.º 3, havendo vários beneficiários pela mesma transmissão, a liquidação do Imposto do Selo é efectuada pelo serviço de finanças onde residir o beneficiário de maior idade ou, caso sejam transmitidos bens situados em território nacional, onde estiverem os bens de maior valor. Por último, e de acordo com o n.º 4, sendo vários os doadores, todos ou alguns domiciliados em território nacional, a liquidação é promovida pelo serviço de finanças do local onde tenha domicílio o doador residente nesse território que disponha de bens de maior valor e, se os bens forem de igual valor, pelo serviço de finanças de qualquer dos locais onde residir o doador de maior idade.

Idênticos critérios são de aplicar, com as necessárias adaptações, sempre que todos os doadores se encontrem domiciliados fora do território português.

O processo de liquidação do Imposto do Selo, incidente sobre as transmissões gratuitas, inicia-se normalmente, nos termos do n.º 1 do artigo 26.º CIS, com a participação à Administração Tributária – a efectuar pelo cabeça-de-casal ou beneficiário de qualquer transmissão gratuita sujeita a imposto da doação –, do falecimento do autor da sucessão, da declaração de morte presumida ou justificação judicial do óbito, da justificação judicial, notarial ou efectuada nos termos do Código do Registo Predial, da aquisição por usucapião ou de qualquer outro contrato que envolva transmissão de bens.

De acordo com o n.º 1 do artigo 28.º do CIS, seja ou não devido imposto, é sempre obrigatório prestar as declarações e proceder à relação dos bens e direitos, a qual, em caso de isenção, deve abranger os bens ou direitos constantes no artigo 10.º do Código do IRS, excepto no caso de doações de valores monetários, ainda que objecto de depósito em contas bancárias, efectuadas a beneficiários isentos.

Estão, assim, sujeitas a participação à Administração Tributária as transmissões gratuitas de bens em espécie a favor de descendentes, ascendentes ou cônjuge do autor da sucessão ou doador, mas já não estão, independentemente do beneficiário, as transmissões gratuitas de valores monetários ou de outros bens não incluídos na incidência objectiva do Imposto do Selo.

Tal participação, assinada, nos termos do n.º 1 do artigo 27.º, pelos interessados, seus representantes legais ou mandatários, é, segundo o n.º 2 do artigo 26.º, de modelo oficial, devendo-se identificar o autor da sucessão ou liberalidade, as respectivas datas ou locais, bem como os sucessores, donatários, usucapientes ou beneficiários, as relações de parentesco e respectiva prova, devendo, sendo caso disso, conter a relação dos bens transmitidos, com a indicação dos valores que devam ser declarados pelo apresentante.

Relativamente ao local da participação de transmissões gratuitas, veio a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2012), alterar o disposto no artigo 26.º n.º 3 do CIS, referindo que a mesma deve ser apresentada até ao final do 3.º mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária, em qualquer serviços de finanças ou noutro local previsto em lei especial.

Segundo o n.º 5, o referido prazo é improrrogável, salvo alegando-se e provando-se motivo justificado, caso em que o chefe de finanças pode conceder um adiamento até 60 dias.

A participação deve, nos termos do n.º 4, identificar todos os beneficiários, caso o cabeça-de-casal possua todos os elementos suficientes para o efeito, circunstância essa em que, a ocorrer, os referidos beneficiários ficam desonerados do dever de participação que lhes competir.

Nos termos do n.º 6 da referida norma legal, devem acompanhar a participação um conjunto de documentos que inclui a certidão do testamento com que tiver falecido o autor da sucessão, certidão da escritura de doação, ou da escritura de partilha, se esta já tiver sido efectuada, certidão comprovativa da falta de cotação oficial das acções, passada pela Comissão dos Valores Mobiliários, contendo sempre a indicação do respectivo valor nominal e documento necessário à comprovação do passivo hereditário, sempre que, nos termos do artigo 20.º do CIS, haja encargos ou dívidas a deduzir à sucessão.

Já nos termos do n.º 9 da referida disposição legal, se, no termo do prazo do relacionamento dos bens, houver bens da herança na posse de qualquer herdeiro ou legatário, que não tenham sido relacionados pelo cabeça-de-casal, incumbirá àquele descrevê- -los nos 15 dias seguintes.

Por último, nos termos do artigo 28.º n.º 1 do CIS, seja ou não devido imposto, é sempre obrigatório prestar as declarações e proceder à relação dos bens ou direitos, a qual, em caso de isenção, deve apenas abranger os bens ou direitos referidos no artigo 10.º do Código do IRS, bem como outros bens sujeitos a registo, matrícula ou inscrição.

O processo de liquidação pode também ser instaurado oficiosamente, caso não seja apresentada a participação ou se a mesma contiver erros ou omissões ou ainda se o chefe de finanças teve conhecimento, por qualquer outro meio, de que se operou uma transmissão de bens a título gratuito, nos termos do n.º 2 do artigo 28.º do CIS. Antes, no entanto, da adopção desse procedimento, deve o chefe de finanças notificar o infractor ou infractores, sob pena de serem havidos como sonegados todos os bens, para efectuar a participação ou suprir as deficiências ou omissões que contenha a participação, dentro do prazo por ele estabelecido, não inferior a 10 nem superior a 30 dias, nos termos do n.º 3 do artigo 28.ºdo CIS.

Apenas caso o herdeiro, legatário ou beneficiário da transmissão gratuita persistam na recusa da entrega da relação dos bens, o chefe de finanças pode haver estes como sonegados, efectuando-se então a liquidação de acordo com a informação disponível e a que for entretanto apurada pelos serviços.

A sonegação de bens implica que o chefe de finanças requeira o respectivo arrolamento nos termos do CPPT, que pode ser precedido, em caso de situações abrangidas por qualquer dever legal de segredo, da comunicação do facto ao representante do Ministério Público do tribunal da comarca da residência do autor da transmissão ou do beneficiário da doação para que desenvolva as diligências necessárias em defesa dos interesses do Estado.

Finalmente, nos termos do artigo 30.º do CIS, quando forem desconhecidos os interessados ou os bens, ou estes tiverem desaparecido, o respectivo processo será enviado com todas as informações ao director de finanças que decidirá se ele deve, ou não, ser arquivado, ou ordenará a realização das diligências que ainda assim entenda convenientes.

**Liquidação**

A competência da determinação da matéria tributável é do chefe do serviço de finanças. Ao processo deve ser junta, nos termos do n.º 1 do artigo 32.º do CIS, certidão do valor patrimonial dos prédios ou documento equivalente extraída do sistema informático.

Caso haja prédios inscritos na matriz sem valor patrimonial tributário, é adoptado o procedimento previsto no artigo 14.º do CIMT (avaliação dos bens segundo as regras fixadas na referida disposição legal), nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 32.º do CIS.

Por outro lado, nos termos do n.º 2 do artigo 33.º do CIS, desde que exista acto ou contrato susceptível de operar transmissão, o chefe de finanças só pode abster-se de efectuar a liquidação com fundamento em invalidade ou ineficácia julgada pelos tribunais competentes, sem prejuízo no disposto na cláusula anti-abuso do artigo 38.º da Lei Geral Tributária. Sem prejuízo dessa solução legal, nos termos do n.º 3 do referido artigo 33.º, os efeitos da tributação subsistem em relação aos bens em que ocorreu a transmissão ou se verificou a usufruição, sendo-lhes aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 44.º, n.º 2, do CIMT (anulação por facto ou acto que não se realizou).

Nos termos do artigo 34.º do CIS, o processo de liquidação, promovida pelo chefe do serviço de finanças mas realizada pelos serviços centrais da DGCI, pode ser suspenso, a requerimento do cabeça-de-casal, testamenteiros ou donatários, em virtude de litígio judicial acerca da qualidade de herdeiro, validade ou objecto da transmissão ou processo de expropriação por utilidade pública de bens pertencentes à herança ou doação, limitando-se então a suspensão aos bens que tenham sido objecto do litígio e devendo os interessados, após o trânsito em julgado da decisão, declarar o encerramento da instância, prosseguindo o processo de liquidação ou reformando-se no que for necessário o que tiver sido julgado.

O mesmo mecanismo da suspensão é aplicável, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º, quando houver acção judicial a exigir dívidas activas pertencentes à herança ou

doação ou quando tenha corrido ou esteja pendente acção judicial de falência ou insolvência contra os devedores. Nesse caso, os interessados devem apresentar certidão do estado da causa no mês de Janeiro de cada ano.

À medida que as dívidas forem sendo recebidas, os responsáveis pelo pagamento do imposto devem declarar o facto no serviço de finanças competente dentro dos 30 dias seguintes a fim de se proceder à liquidação (n.ºs 2 e 3 dessa disposição legal).

Finalmente, feita ou reformada a liquidação, nos termos do artigo 36.º do CIS, devem os interessados ser dela notificados nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário a fim de efectuarem o pagamento ou utilizarem os meios de defesa aí previstos.

De acordo com o artigo 37.º, o chefe de finanças não pode promover a liquidação do imposto quando nela for interessado, por si, pelo seu cônjuge ou por pessoa que represente, devendo o director de finanças designar então outro chefe de finanças da área da sua competência.

## 5. PAGAMENTO

### 5.1. Regras gerais. Responsabilidade tributária

O pagamento do imposto é efectuado pelos sujeitos passivos mediante documento de cobrança de modelo oficial nos serviços locais ou qualquer outro local autorizado nos termos da lei até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído, conforme se referem os artigos 41.º, 43.º e 44.º do CIS.

No caso de a liquidação dever ser efectuada a qualquer título pelos serviços da Administração Tributária, mesmo adicionalmente, ela não se deve realizar quando o quantitativo a pagar for inferior a €10, nos termos do n.º 3, do artigo 4.º do CIS.

Em caso de seguros efectuados fora do território português cujo risco ocorra em Portugal e de operações financeiras realizadas em Portugal, em regime de livre prestação de serviços, por instituições de crédito, sociedades legalmente equiparadas ou instituições financeiras não domiciliadas em território português, o dever de liquidação e pagamento do Imposto do Selo é da responsabilidade do representante fiscal que essas entidades devem obrigatoriamente nomear para o efeito, nos termos conjugados dos artigos 2.º n.º 1, alíneas i), j) e l), e 42.º n.º 2, todos do CIS.

São, por outro lado, nos termos do n.º 1 do artigo 42.º do CIS, solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no pagamento do imposto, as pessoas ou entidades legalmente habilitadas a autenticar documentos, quando essa forma seja admitida em alternativa à da escritura pública, e quaisquer outras pessoas que, por qualquer forma, intervierem nos actos, contratos ou operações ou receberem ou utilizarem os livros, papéis ou documentos sujeitos ao imposto em causa, desde que tenham colaborado dolosamente na falta de liquidação ou arrecadação do imposto ou, na data daquela intervenção, recepção ou utilização, não tenham dolosamente exigido a menção a que se refere o n.º 4 do artigo 23.º do CIS, relativa à norma de isenção aplicável.

Por último, o n.º 2 do referido artigo 42.º declara, por outro lado, serem solidariamente responsáveis com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto liquidado nas transmissões gratuitas as pessoas que, nos factos sujeitos a registo, tenham autorizado ou procedido à sua realização sem se certificarem de que o imposto já se encontrava liquidado, de que fora promovida a sua liquidação ou de que não era devido.

### 5.2. Transmissões gratuitas. A eventualidade do pagamento em prestações

Tal como para a liquidação, é aplicável às transmissões gratuitas sujeitas a Imposto do Selo um regime jurídico distinto do aplicável às restantes operações sujeitas a imposto.

Nos termos do n.º 1 do artigo 46.º do CIS, a cobrança do Imposto do Selo é também realizada mediante documento de cobrança de modelo oficial, pelo qual se procede simultaneamente à cobrança do IMT que tiver sido liquidado no mesmo processo, documento esse que é passado em nome das pessoas a favor de quem se tiverem transmitido os bens.

No caso de o imposto ser devido pela herança, o documento da herança é extraído em nome do autor da sucessão com o aditamento "cabeça-de-casal da herança de" e identificado pelo número fiscal que for atribuído à herança nos termos do CIMT. Já nos termos do n.º 1 do artigo 45.º do CIS, o imposto liquidado pelas transmissões gratuitas é pago na totalidade até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação para o efeito ou durante o mês em que se vence cada uma das prestações. No entanto, nos termos do n.º 2 dessa norma legal que, tal como nos n.ºs seguintes, segue essencialmente o regime anteriormente aplicável ao imposto sobre as sucessões e doações, é referido que se o imposto for pago pela totalidade até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação, haverá lugar a um desconto até ao 0,5 % ao mês calculado sobre a importância de cada uma das prestações em que o imposto tivesse de ser dividido, com excepção da primeira prestação.

Quando não tiver sido exercida a opção pelo pagamento a pronto, nos termos do n.º 3 do artigo 45.º do CIS, o imposto, quando superior a €1.000, é dividido em prestações iguais, no máximo de 10 e com o mínimo de €200 por cada prestação, acrescendo à primeira as fracções resultantes do arredondamento de todas elas, assim como os juros compensatórios e o IMT que for de liquidar no processo, vencendo-se a primeira no segundo mês seguinte ao da notificação e cada uma das restantes seis meses após o vencimento da anterior. Começam a contar-se juros de mora, de acordo com o n.º 4 dessa disposição legal, quando não for paga qualquer das prestações, ou a totalidade do imposto, no prazo do vencimento.

Findo o prazo de pagamento voluntário referido no n.º 4, sem que a prestação em dívida ou o imposto tiverem sido pagos, há lugar a procedimento executivo que abrange todas as prestações vincendas, que para o efeito se consideram logo vencidas, nos termos do n.º 5 do artigo 45.º do CIS.

Segundo o n.º 6 dessa disposição legal, a notificação a efectuar é acompanhada do plano de pagamento a prestações e do desconto, devendo entretanto o interessado comunicar ao serviço de finanças competente, no prazo de 15 dias a contar

da notificação, se pretende efectuar o pagamento de pronto, sendo o mesmo pago a prestações no caso de falta de tal comunicação.

O pagamento em prestações não depende de prestação de garantia no caso de os bens transmitidos serem bens imóveis. Caso os bens transmitidos sejam bens móveis, no entanto, o imposto só pode ser pago em prestações mediante a prestação de garantia idónea, nos termos do artigo 199.º do CPPT.

A principal garantia de cobrança do imposto sobre as sucessões e doações vem assegurada no n.º 1 do artigo 47.º do CIS que dispõe os créditos do Estado relativos ao imposto de selo incidente sobre os bens transmitidos terem privilégio mobiliário e imobiliário, nos termos dos artigos 738.º, n.º 2, e 744.º, n.º 2 do C.C., consoante a natureza dos bens.

Finalmente, nos termos do n.º 2 do artigo 49.º do CIS, são aplicáveis às liquidações do Imposto do Selo sobre as transmissões gratuitas, independentemente de serem tributadas pelas verbas 1.1. e 1.2. da Tabela Geral, os meios de defesa regulados nos artigos 41.º a 47.º do CIMT respeitantes à revisão oficiosa da liquidação, à legitimidade para reclamar ou impugnar, à anulação por acto ou facto que se não realizou, à anulação proporcional em virtude da verificação de condição resolutiva ou resolução do contrato, ao reembolso do imposto e ao reembolso independentemente de anulação.

## 6. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Nos termos do artigo 52.º do CIS, os sujeitos passivos ou seus representantes legais são obrigados a apresentar anualmente declaração discriminativa do Imposto do Selo liquidado e o valor das operações e de actos realizados isentos deste imposto, segundo a verba aplicável da tabela.

É de modelo oficial, constituindo anexo à declaração anual de informação contabilística e fiscal a apresentar para efeitos de IRS ou IRC (artigos 113.º do CIRC e CIRS), devendo ser preferencialmente apresentado por via electrónica (n.ºs 1 e 2).

Outra das alterações ao CIS, implementadas com a entrada em vigor da referida Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, prende-se com a alteração da redacção do n.º 3 do artigo 52.º do CIS, no sentido de estarem agora isentos da apresentação da declaração anual os sujeitos passivos a que seja aplicável o regime da normalização contabilística para microentidades.

A contabilidade deve, segundo o n.º 1 do artigo 53.º do CIS por outro lado, ser organizada, de modo a possibilitar um conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários à verificação do Imposto do Selo e a permitir o seu controlo, nomeadamente, os enumerados no n.º 3 do mesmo artigo. Por outro lado, as entidades que, nos termos do Código do IRS e IRC, não sejam obrigadas a possuir contabilidade organizada, bem como os serviços público, quando obrigados à liquidação e entrega do imposto nos cofres do Estado, devem possuir registos adequados ao cumprimento das obrigações dos contribuintes que estejam sujeitos ao dever de posse de contabilidade organizada (n.º 4).

## 7. RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO

Com a entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), foi revogado, na totalidade, o artigo 50.º do CIS.

Deste modo, já não é permitido ao contribuinte pedir o reembolso do imposto pago nos últimos quatro anos ao Ministro das Finanças, quando o considerasse indevidamente cobrado (embora não deixe de ser possível recorrer a outros meios, nomeadamente o pedido de revisão do acto tributário previsto na LGT).

Finalmente, note-se que, de acordo com a nova redacção conferida ao artigo 39.º do Código do Imposto do Selo, só pode ser liquidado imposto nos prazos e termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT, salvo tratando-se das aquisições de bens tributadas pela verba 1.1 da Tabela Geral ou de transmissões gratuitas, em que o prazo de liquidação é de oito anos contados da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito.

Cumpre ainda referir que:

a) Nos termos do CIRE, ficam isentos de Imposto do Selo, quando a ele se encontrem sujeitos, um conjunto de actos, desde que previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente;
b) É prorrogada a isenção de Imposto do Selo sobre a constituição, em 2014, de garantias a favor do Estado ou das instituições de Segurança Social, no âmbito de aplicação do artigo 196.º CPPT (pagamento em prestações de dívidas em processo de execução fiscal) ou do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto (alterado), relativo ao processo especial de regularização de dívidas fiscais e à Segurança Social.

## 2.º Capítulo

# OUTROS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

## 1. IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO

Os Impostos Especiais de Consumo são, na verdade, o conjunto de três impostos que incidem sobre certos produtos, nomeadamente o imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA), o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e o imposto sobre o tabaco (IT) fabricados ou colocados no território Português e encontra-se regulamentado pelo Código do Imposto Especial de Consumo (CIEC).

De acordo com o Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, o Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) clarifica as regras de tributação e procede à simplificação das normas e procedimentos relativos ao acompanhamento da circulação dos produtos sujeitos a imposto, bem como da autorização dos entrepostos fiscais previstos no CIEC.

Quanto às inovações efectuadas ao longo dos tempos, o CIEC, mantendo inalterada a estrutura dos impostos especiais de consumo, introduz novos conceitos, define novos sujeitos passivos do imposto, o destinatário registado, o destinatário registado temporário e o expedidor registado, e clarifica, entre outros aspectos, as condições de exigibilidade do imposto e o momento da introdução no consumo.

Das novas regras consagradas, assume particular relevância a adopção do sistema informatizado dos movimentos e dos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (EMCS), que habilita os operadores nacionais na área dos impostos especiais de consumo a proceder quer à expedição quer à recepção de produtos originários ou destinados a outro Estado-membro da União Europeia, tendo por base um relacionamento com as autoridades aduaneiras integralmente desmaterializado.

O regime geral relativo à dedução, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo assenta essencialmente na figura do "entreposto fiscal" aplicada a qualquer local onde sejam produzidos, transformados, detidos, recebidos ou expedidos pelos depositários autorizados, no exercício da sua profissão e em regime de suspensão do imposto especial sobre o consumo, nas condições definidas pela DGAIEC (Autoridade Tributária e Aduaneira), os produtos a ele sujeitos e na regra de obrigatoriedade do registo dos operadores profissionais dos sectores envolvidos que procedam à recepção dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo com carácter de regularidade, incluindo depositário autorizado, operador registado e representante fiscal, e dos próprios entrepostos fiscais.

Salientaremos ainda como imposto especial de consumo o imposto sobre veículos, regulado pela Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, e actualizado com a Lei do Orçamento de Estado de 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro).

## 1.1. Regime geral do CIEC

Conforme o disposto no artigo 2.º do CIEC, os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.

Em termos de incidência subjectiva são sujeitos passivos de impostos especiais de consumo o depositário autorizado e o destinatário registado, no que respeita ao fornecimento de eletricidade aos consumidores finais, os comercializadores, definidos em legislação própria, os comercializadores para a mobilidade elétrica, os produtores que vendam electricidade directamente aos consumidores finais, os autoprodutores e os consumidores que comprem electricidade através de operações em mercados organizados e no caso de fornecimento de gás natural ao consumidor final, os comercializadores de gás natural, definidos em legislação própria.

No entanto, e de acordo com o estipulado no n.º 2 do artigo 4.º do CIEC, são também sujeitos passivos, sem prejuízo de outros:

- A pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação;
- O arrematante, em caso de venda judicial ou em processo administrativo;
- Qualquer outra pessoa, além do depositário autorizado, envolvida em saída irregular do entreposto fiscal ou que retire ou por conta da qual sejam retirados os produtos;
- O depositário autorizado, o expedidor registado ou qualquer outra pessoa que se tenha constituído garante da operação de circulação, ou todas as pessoas que tenham participado na saída irregular ou que tenham tido conhecimento da natureza irregular da mesma, em caso de irregularidade durante a circulação em regime de suspensão do imposto;
- A pessoa que detenha os produtos sujeitos a imposto ou qualquer outra pessoa envolvida na sua detenção, em caso de detenção irregular:
- A pessoa responsável pela produção, ou qualquer outra pessoa envolvida na sua produção, em caso de produção irregular;
- Qualquer pessoa envolvida na entrada irregular dos produtos no território nacional;
- As pessoas singulares ou colectivas que introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto, nas demais situações de irregularidade.

Este artigo estabelece ainda que, quando vários devedores respondam pela mesma dívida de imposto, ficam todos obrigados ao pagamento dessa dívida a título solidário.

A incidência objectiva dos impostos especiais de consumo recai sobre todos os produtos definidos na parte especial do Código: álcool, bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos, e tabaco.

Relativamente às isenções chamamos a atenção para o facto de não existirem isenções subjectivas nos impostos especiais de consumo. Em termos objectivos, destacamos que se encontram previstas diversas isenções, nomeadamente quando estes produtos se destinem a ser expedidos ou exportados, conforme estipulado no artigo 6.º do presente CIEC, e comuns a todos os impostos especiais de consumo, conforme segue:

- A serem utilizados no âmbito de relações diplomáticas ou consulares;
- A organizações internacionais reconhecidos como tal pelo Estado Português, bem como aos membros desses organismos, dentro dos limites e condições fixadas pelas convenções internacionais que criem esses organismos ou pelos acordos de sede;
- Às forças de outros Estado que sejam partes no Tratado do Atlântico Norte para uso dessas forças ou dos civis que as acompanhem ou para abastecimento das suas messes ou cantinas, excluindo os membros dessa força que tenham nacionalidade Portuguesa;
- A serem consumidos no âmbito de um acordo concluído com países terceiros ou com organismos internacionais, desde que esse acordo seja admitido ou autorizado em sede de isenção de imposto sobre o valor acrescentado;
- A serem expedidos ou exportados;
- A serem consumidos como abastecimentos, ou provisões de bordo fora do espaço fiscal português, ou se destinem a consumo de bordo, e conservados em compartimento selado e se limitem às quantidades fixadas no mesmo artigo.

De acordo com o artigo 7.º do CIEC, constitui facto gerador do imposto a produção ou a importação em território nacional dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, bem como a sua entrada no referido território quando provenientes de outro Estado-membro, excepto no caso da electricidade e do gás natural, cujo factor gerador é o seu fornecimento ao consumidor final. Quando os produtos forem sujeitos a um procedimento ou a um regime aduaneiro suspensivo, só é aplicável o regime dos impostos especiais de consumo no momento em que o produto deixe de estar abrangido pelo mesmo.

Entende-se por "produção" qualquer processo de fabrico, incluindo, se aplicável, de extracção, através do qual se obtenham produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, bem como as operações de desnaturação e as de adição de mercadores e corantes, e ainda a envolumação do tabaco manufacturado, desde que se integrem no respectivo processo de fabrico.

Por outro lado, e de acordo com o artigo 8.º do CIEC, o imposto é exigível, em território nacional, no momento da introdução no consumo dos produtos abrangidos ou da constatação de perdas que devam ser tributadas em conformidade com o CIEC, sendo que a taxa de imposto a aplicar no território nacional é a que estiver em vigor na data da exigibilidade.

Para efeitos do CIEC considera-se introdução no consumo de produtos sujeitos a imposto:

- A saída, mesmo irregular, desses produtos do regime de suspensão do imposto;
- A detenção fora do regime de suspensão do imposto desses produtos sem que tenha sido cobrado o imposto devido;
- A produção desses produtos fora do regime de suspensão do imposto sem que tenha sido cobrado o imposto devido;
- A importação desses produtos, a menos que sejam submetidos, imediatamente após a importação, ao regime de suspensão do imposto;
- A entrada, mesmo irregular, desses produtos no território nacional fora do regime de suspensão do imposto;
- A cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal;
- O fornecimento de electricidade ao consumidor final, o autoconsumo e a aquisição de electricidade por consumidores finais em mercados organizados.
- O fornecimento de gás natural ao consumidor final.

De acordo com o que vimos atrás, o facto gerador dos impostos especiais de consumo é o fabrico ou importação, no entanto, difere quanto à sua exigibilidade, operando-se em momento posterior que é, nos termos do artigo 9.º do CIEC, o da introdução no consumo (regras gerais):

- No caso de produtos que circulem, em regime de suspensão do imposto, de um entreposto fiscal com destino a um destinatário registado, ao momento da recepção desses produtos pelo referido destinatário;
- No caso de produtos que circulem, em regime de suspensão do imposto, para um dos destinatários mencionados pelo artigo 6.º (sujeitos isentos) ao momento da recepção desses produtos pelos referidos destinatários.

Conforme estipulado no n.º 3 do artigo 9.º do CIEC, no caso de não ser possível determinar, com exactidão, o momento em que ocorreu a introdução no consumo, o momento da considerar para efeitos da exigibilidade do imposto é o da constatação dessa introdução pela autoridade aduaneira, sendo a taxa do imposto a aplicar em território nacional a que estiver em vigor na data da exigibilidade, em detrimento da que estiver em vigor nos momentos do fabrico ou da importação.

Considera-se ainda terem sido introduzidos no consumo os produtos correspondentes às estampilhas especiais que não se mostrem devidamente utilizadas, os que sejam inutilizados com preterição das regras aplicáveis ou as perdas que ultrapassem os limites fixados.

Com a redacção do artigo 10.º do CIEC, a formalização da introdução no consumo é efectuada através da declaração de introdução no consumo (denominada por DIC) que é processada por transmissão electrónica de dados, salvo no caso dos particulares que continua em suporte papel.

A estância aduaneira competente pode autorizar o processamento global das declarações de introdução no consumo com periodicidade mensal, até ao dia 5 do mês seguinte, para os produtos tributados a taxa zero ou isentos, ou até ao 5.º dia útil do segundo mês seguinte para a electricidade e para o gás natural.

De acordo com o artigo 11.º do CIEC a liquidação do imposto é comunicada por via postal simples, devendo a estância aduaneira competente notificar, até ao dia 20 de cada mês, para o domicílio fiscal do sujeito passivo, o documento único de cobrança (DUC), com menção do imposto liquidado e a pagar, relativamente às introduções no consumo verificadas no mês anterior, sem prejuízo das regras aplicáveis na importação.

Quando em consequência de uma importação for devido imposto, observa-se o disposto na legislação comunitária aplicável aos direitos aduaneiros, quer estes sejam ou não devidos, no que respeita aos prazos para a sua liquidação e cobrança limiares mínimos de cobrança e aos prazos e fundamentos da cobrança *a posteriori*, do reembolso e da dispensa de pagamento. Na falta ou no atraso de liquidação imputável ao sujeito passivo ou no caso de erro, de omissão, de falta ou de qualquer outra irregularidade com implicação no montante de imposto a cobrar, a estância aduaneira competente deve proceder à liquidação do imposto e dos juros compensatórios que forem devidos e notificar de forma avulsa o sujeito passivo.

O imposto deve ser pago até ao último dia útil do mês da liquidação, conforme disposto no artigo 12.º do CIEC. No caso de liquidação, conforme descrita no parágrafo anterior, o imposto deve ser pago até ao 15.º dia após a notificação da liquidação. Não há lugar a cobrança do imposto quando, em virtude da liquidação efectuada, a importância a cobrar seja inferior a 25 euros.

Para além do disposto no artigo 40.º da Lei Geral Tributária, a prestação tributária extingue-se sempre que, em consequência de uma infracção, ocorra a apreensão de produtos e estes sejam abandonados, declarados perdidos ou, no caso de produtos de utilização condicionada, estes não possam ser restituídos ao seu proprietário, por não estarem preenchidas as condições exigidas por lei para a sua utilização.

Os custos e encargos inerentes ao depósito, à inutilização ou à venda, incluindo análises e estudos, dos produtos apreendidos, abandonados ou declarados perdidos, são da responsabilidade das pessoas singulares ou colectivas que detinham os referidos produtos.

O atraso no pagamento encontra-se definido no artigo 13.º do CIEC e estipula que em caso de mora, o devedor só pode proceder a novas introduções no consumo após o pagamento ou a constituição de garantia das importâncias em dívida e dos juros de mora correspondentes. Decorridos 30 dias sobre o fim do prazo de pagamento do imposto sem que este tenha sido pago, a estância aduaneira competente acciona a garantia ou, na falta ou insuficiência daquela, desencadeia a cobrança coerciva, emitindo a respectiva certidão de dívida. A estância aduaneira competente deve remeter a certidão de dívida no prazo de 30 dias para o órgão de execução fiscal competente.

O devedor que, pela sua situação económica, não possa solver a dívida dentro dos prazos legalmente fixados, pode solicitar ao director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo o seu pagamento em prestações mensais, em número não superior a 12. O pedido deve ser apresentado na estância aduaneira competente até ao termo do prazo para o pagamento voluntário, com fundamento em grave dificuldade de natureza económica e financeira. O fundamento do pedido deve

ser documentalmente comprovado, podendo a estância aduaneira competente solicitar a apresentação da documentação suplementar que considere relevante.

O pagamento em prestações depende da constituição de uma garantia de valor igual ao da prestação tributária em dívida, bem como dos correspondentes juros de mora. A falta de pagamento de qualquer prestação implica o vencimento das restantes, devendo a estância aduaneira promover a imediata cobrança da dívida remanescente. A garantia pode ser reduzida, mediante pedido apresentado na estância aduaneira competente, em montante correspondente ao das prestações já pagas, sendo libertada quanto estiver satisfeita a totalidade da dívida.

Salientamos que, de acordo com o artigo 15.º do CIEC, caso os produtos introduzidos no consumo em Portugal se destinem a sair do território nacional para outro estado-membro da União Europeia ou para país terceiro, a isenção, que é um reflexo do regime da suspensão do imposto, opera por reembolso. É condição do reembolso o pagamento do imposto especial de consumo em Portugal, sendo também fundamento para o reembolso, o erro na liquidação e a retirada dos produtos do mercado, conforme previsto nos artigos 16.º e 19.º do CIEC. Podem solicitar o reembolso os sujeitos passivos que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respectivo imposto, desde que superior a 25 euros.

O reembolso segue o preconizado no artigo 17.º do CIEC sempre que os produtos introduzidos no consumo em Portugal sejam posteriormente expedidos, antes do termo do prazo de três anos contados da liquidação do imposto, para outro Estado-membro. O reembolso para efeitos de exportação encontra-se regulado pelo artigo 18.º do CIEC.

É condição do reembolso na expedição, não podendo ser de montante inferior a 25 euros (artigo 15.º do CIEC), a comprovação do pagamento do imposto no Estado de origem e no Estado do destino. No caso de reembolso na exportação, o reembolso é solicitado com base na respectiva declaração de exportação, devidamente certificada.

Em ambos os casos, o reembolso depende da apresentação de um pedido para o efeito que é regulado pelos referidos artigos 17.º e 18.º do CIEC, conforme, respectivamente, o reembolso for na expedição ou exportação.

O imposto é igualmente reembolsado quando os produtos forem retirados do mercado por motivo de deterioração, contaminação ou por se terem tornado impróprios para consumo humano, conforme previsto no artigo 19.º do CIEC. A inutilização dos produtos em causa ou a sua afectação à produção de outros bens são previamente certificadas pela autoridade aduaneira. É, por sua vez, permitido o reembolso do imposto correspondente aos produtos que tiverem sido devolvidos, por razões de natureza comercial, no prazo de 90 dias, contados a partir da data de introdução no consumo.

O depositário autorizado, figura mencionada no artigo 4.º do CIEC, encontra-se regulamentado no artigo 22.º do CIEC, e é a pessoa singular ou colectiva, autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a produzir, transfor-

mar, deter, receber e expedir num entreposto fiscal produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto. O depositário autorizado, enquanto sujeito passivo do imposto, é responsável pelas obrigações de declaração, mesmo relativamente a produtos de que não seja proprietário.

Essa qualidade de titular de entreposto fiscal é adquirida, nos termos do artigo 24.º do CIEC, por via de acto administrativo de autorização que habilita a pessoa autorizada a, no exercício da sua profissão, produzir, transformar, armazenar, receber ou expedir em regime de suspensão, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. A constituição do entreposto fiscal depende de autorização pela estância aduaneira com jurisdição na área em que este se localize, efectuado mediante preenchimento de formulário disponibilizado no sítio da Internet da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

O pedido de constituição do entreposto fiscal, para além da documentação particular exigida na parte especial, depende da:

- Apresentação do documento do licenciamento das instalações, quando exigível, da apresentação do registo do prédio na respectiva conservatória ou da correspondente inscrição matricial e, se for o caso, do respectivo contrato de arrendamento ou qualquer outro título que legitime a utilização das instalações para o exercício da actividade;
- Elaboração de um plano anual previsível, com indicação das taxas de rendimento, no que se refere aos entrepostos fiscais de produção, ou previsão de movimento anual por produto, quanto aos entrepostos fiscais de armazenagem.
- A figura do depósito autorizado, além de responsável pelas obrigações de declaração, mesmo relativamente a produtos de que não seja proprietário, e de acordo com o artigo 22.º do CIEC, está sujeito às obrigações de prestação de:
    - Uma garantia, no caso dos entrepostos fiscais de armazenagem, destinada a cobrir os riscos inerentes à introdução no consumo de produtos, no estado de poderem ser utilizados como produtos sujeitos a impostos especiais de consumo;
    - Manter actualizada, no entreposto fiscal, uma contabilidade das existências em sistema de inventário permanente, com indicação da sua proveniência, destino e os elementos relevantes para o cálculo do imposto;
    - Introduzir os produtos no entreposto fiscal e inscrevê-los na contabilidade de existências, no termo da circulação em regime de suspensão do imposto;
    - Prestar-se aos varejos e outros controlos determinados pela autoridade aduaneira;
    - Comunicar a nomeação ou a substituição de gerentes ou administradores, bem como qualquer alteração dos pressupostos subjacentes à concessão do estatuto;

- Cumprir os demais procedimentos prescritos pela autoridade aduaneira.

Outra das figuras que o CIEC contempla é a do destinatário registado que, são, de acordo com o disposto nos artigos 28.º a 30.º do CIEC, os operadores económicos que estão habilitados a receber produtos em regime de suspensão provenientes de outros Estados-membros da União Europeia, não podendo, no entanto, armazená-los ou expedi-los nessa condição, ou seja, ainda em regime de suspensão do imposto. A actividade económica dos destinatários registados deve consistir na comercialização de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

Por outro lado, e mais uma figura caracterizada no CIEC como expedidor registado é, conforme estipulado nos artigos 31.º e 32.º do CIEC, a pessoa singular ou colectiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão e nas condições estabelecidas no Código, a expedir produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, do local da sua importação e na sequência da introdução em livre prática nos termos do artigo 79.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho, de 12 de Outubro. O expedidor registado está sujeito ao cumprimento das seguintes obrigações:

- Sujeição a qualquer controlo que permita à autoridade aduaneira certificar-se da expedição dos produtos;
- Comunicação da nomeação ou a substituição de gerentes ou administradores, bem como qualquer alteração dos pressupostos subjacentes à concessão do estatuto;
- Consoante os casos, prestar ou indicar uma garantia válida que cubra os riscos inerentes à introdução no consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que pretenda expedir.

Os operadores económicos que pretendam obter o estatuto de expedidor registado devem apresentar o pedido dirigido à estância aduaneira competente, mediante preenchimento de formulário disponibilizado no sítio da Internet da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

### 1.2. Regime especial do CIEC

Encontramos neste regime especial o Imposto sobre o tabaco, imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, os quais procuramos dissecar nas próximas páginas.

#### 1.2.1. Imposto sobre o consumo de bebidas alcoólicas

Este imposto especial encontra-se regulado nos artigos 66.º a 87.º do CIEC, sendo que incide sobre a cerveja, os vinhos e outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas genericamente designadas por bebidas alcoólicas, e sobre o álcool etílico genericamente designado como álcool.

De acordo com o artigo 67.º do CIEC são isentas do imposto as bebidas alcoólicas designadamente utilizadas:

- No fabrico de produtos não destinados ao consumo humano;
- No fabrico de vinagres;
- No fabrico de aromas destinados à preparação de géneros alimentícios ou bebidas não alcoólicas de teor alcoólico adquirido não superior a 1,2% vol.;
- Na realização de ensaios de produção e para fins científicos e, ainda, como amostras para análise;
- Em processos de fabrico desde que o produto final não contenha álcool;
- No fabrico de produtos constituintes não sujeitos a imposto; e
- No fabrico de produtos agro-alimentares desde que se trate de vinhos modificados.

Beneficia ainda da isenção do imposto a aguardente produzida em pequenas destilarias, aprovadas como entreposto fiscal, até ao limite de 30 litros de produto acabado, por ano e por produtor, destinada ao seu consumo, e desde que não seja objecto de venda.

É ainda isento de imposto designadamente o álcool:

- Utilizado em fins industriais;
- Distribuído sob a forma de álcool desnaturado nos termos fixados pelo regulamento de execução (UE) nº 162/2013, da comissão de 21 de Ffevereiro;
- Destinado ao consumo dos hospitais e demais estabelecimentos de saúde, públicos e privados;
- Destinado a testes laboratoriais e à investigação científica;
- Destinado a fins terapêuticos e sanitários; e
- Utilizado no fabrico de medicamentos.

Como tem sido usual, também com o Orçamento do Estado de 2014 assistimos a uma alteração das taxas. Assim, e de acordo com a redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, o imposto sobre a cerveja é determinado por referência ao número de hectolitros grau Plato ou ao grau alcoólico adquirido do produto:

- Superior a 0,5% vol. e inferior ou igual a 1,2% do álcool adquirido 7,53 euros/hl;
- Superior a 1,2% de álcool adquirido e inferior ou igual a 7º Plato 9,43 euros/hl;
- Superior a 1,2% de álcool adquirido e superior a 7º Plato e inferior ou igual a 11º Plato 15,06 euros/hl;
- Superior a 1,2% de álcool adquirido e superior a 11º e inferior ou igual a 13º Plato, 18,86 euros/hl;
- Superior a 1,2% de álcool adquirido e superior a 13º e inferior ou igual a 15º Plato 22,61 euros/hl; e
- Superior a 1,2% de álcool adquirido e superior a 15º Plato 26,45 euros/hl.

De destacar que, conforme estipulado no artigo 75.º do CIEC, a unidade tributável do álcool é constituída igualmente pelo hectolitro de álcool contido, na base de 100 por cento de volume, à temperatura de 20º C. Relativamente às bebidas espirituosas a taxa de imposto aplicável é de 1.251,72 euros por hectolitro no continente,

sendo que na Região Autónoma da Madeira a taxa de imposto aplicável é de 1.184,94 euros por hectolitro de acordo com a alteração imposta pela Lei n.º 14-A/2012, de 30 de Março.

A Lei n.º 14-A/2012, de 30 de Março, trouxe também alterações no que respeita às taxas do imposto relativas a vinho licoroso, desde que produzido e declarado para consumo na Região Autónoma da Madeira, e são fixadas em 50% da taxa em vigor no território do continente. No que respeita aos produtos, tais como rum e licores, as taxas do imposto desde que produzidos e declarados para consumo na Região Autónoma da Madeira são fixadas em 25% sobre a taxa de 1.184,94 euros por hectolitro.

### 1.2.2. Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos

De acordo com a redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos incide, nos termos do artigo 88.º do CIEC, sobre:

- Os produtos petrolíferos e energéticos;
- Quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou serem consumidos em uso como carburante;
- Os outros hidrocarbonetos, com excepção da turfa e do gás natural, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou serem consumidos em uso como combustível; e
- A electricidade (abrangida pelo código NC 2716).

Salientamos que, conforme estipulado no n.º 6 do artigo 88.º do CIEC, não estão sujeitos a imposto os produtos petrolíferos e energéticos consumidos nas instalações de um estabelecimento de produção, excepto os usados para fins alheios a essa produção.

Em termos de isenção, o artigo 89.º do CIEC, estabelece que estão isentos os produtos petrolíferos e energéticos que, comprovadamente:

- Sejam utilizados para outros fins que não sejam em uso como carburante ou em uso como combustível, salvo no que se refere a dadas categorias de óleos lubrificantes;
- Sejam utilizados na navegação aérea, com excepção da aviação de recreio privada;
- Sejam utilizados na navegação marítima costeira e na navegação interior, incluindo a pesca e a aquicultura, mas com excepção da navegação de recreio privada para alguns produtos;
- Sejam utilizados na produção de electricidade ou de electricidade e calor (co-geração) ou de gás de cidade, por entidades que desenvolvam tais actividades e que as mesmas constituam a sua actividade principal;
- Sejam utilizados em transportes públicos;
- Sejam utilizados em instalações sujeitas ao regime de comércio europeu de emissão de licenças de gases com efeitos estufa;
- Estejam contidos nos reservatórios normais e nos contentores especiais

dos veículos automóveis procedentes de outros Estados-membros;

- Sejam utilizados em operações de dragagem em portos e vias navegáveis, mas com exclusão dos equipamentos de extracção de areias;
- Sejam utilizados no transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos-de-ferro;
- Sejam utilizados como carburantes no âmbito do fabrico, projecto, ensaio e manutenção de aeronaves e embarcações.
- Sejam utilizados pelos clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários da tarifa social nos termos do Decreto-Lei n.º 101/2011, de 30 de Setembro, no que se refere ao gás natural classificado pelo código NC 2711 21 00.

Está isenta de imposto a electricidade que, comprovadamente, seja utilizada para produzir electricidade e para manter a capacidade de produzir electricidade, a produzida a bordo de embarcações, a utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via-férrea em comboio, metropolitano ou eléctrico, e por trólei, a utilizada por clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários de tarifa social e ainda as utilizadas nas instalações sujeitas ao regime de comércio europeu.

Beneficiam de isenção total ou parcial do imposto, até ao limite máximo global de 40.000 toneladas por ano, os biocombustiveis puros, quando produzidos por pequenos produtores dedicados, conforme disposto no artigo 90.º do CIEC.

De acordo com o artigo 91.º do CIEC, a unidade tributável dos produtos petrolíferos e energéticos é de 1000 litros convertidos para a temperatura de referência de 15.º C, sem prejuízo das excepções previstas no n.º 2 e seguintes do mesmo artigo.

Os valores das taxas unitárias aplicadas no continente são fixados, dentro dos intervalos previstos no artigo 92.º do CIEC, por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, tendo em consideração o princípio da liberdade de mercado e os diferentes impactos ambientais de cada um dos produtos energéticos, favorecendo gradualmente os menos poluentes, conforme segue:

| | |
|---|---|
| Gasolina com chumbo | 650 euros; |
| Gasolina sem chumbo | 359 euros a 650 euros; |
| Petróleo | 302 euros a 400 euros; |
| Petróleo colorido e marcado | 0 euros a 149,64 euros; |
| Gasóleo | 278 euros a 400 euros; |
| Gasóleo colorido e marcado | 21 euros a 199,52 euros; |
| Fuelóleo com teor de enxofre superior a 1 por cento | 15 euros a 34,92 euros; |
| Fuelóleo com teor de enxofre inferior ou igual a 1 por cento | 15 euros a 29,93 euros; |
| Electricidade | 1 euro a 1,10 euros. |

Estas taxas são fixadas para as Regiões Autónomas por portaria do membro do Governo Regional competente, encontrando-se também os seus limites definidos nos artigos 94.º e 95.º do CIEC para, respectivamente, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira.

De referir que, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo 92.º do CIEC, o gasóleo misturado, por razões técnicas ou operacionais, com o fuelóleo, é tributado com a taxa aplicável ao fuelóleo que for utilizado na mistura, desde que a operação seja aprovada pela autoridade aduaneira e realizada sob controlo aduaneiro, e, que segundo o n.º 5 da mesma norma, a taxa aplicável aos produtos petrolíferos e energéticos obtidos a partir de óleos usados ou de resíduos e que sejam utilizados como carburante ou como combustível são tributados de acordo com o nível de tributação aplicável a esses produtos.

Destacamos ainda o aditamento do artigo 96.º-A, efectuado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que estipula que os comercializadores de electricidade registados e licenciados, que fornecem ao consumidor final, devem registar-se na estância aduaneira competente, para efeitos do cumprimento das obrigações fiscais.

A Lei do Orçamento do Estado para 2014 criou a Contribuição sobre o Sector Energético, a suportar pelas entidades que integram o sector energético nacional, que se destina a constituir um fundo para reduzir a dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético.

### 1.2.3. Imposto sobre o tabaco

Este imposto incide objectivamente sobre o tabaco manufacturado e compreende os charutos e cigarrilhas, os cigarros e os tabacos de fumar, abrangendo o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e os restantes tabacos de fumar e o tabaco para cachimbo de água.

A incidência do imposto abrange igualmente os produtos constituídos exclusiva ou parcialmente por substâncias que, não sendo tabaco, sejam susceptíveis de serem fumadas, salvo quando tiverem uma função exclusivamente medicinal.

Em termos de isenção, conforme estipulado no artigo 102.º do CIEC, encontram-se isentos do imposto:

- O tabaco desnaturado utilizado para fins industriais ou hortícolas;
- O tabaco exclusivamente destinado a testes científicos, bem como a testes relacionados com a qualidade dos produtos;
- O tabaco destinado a ensaios; e
- O tabaco reciclado pelo produtor que, comprovadamente, resulte de tabaco deteriorado e impróprio para o consumo humano.

A unidade tributável sobre os cigarros é constituída pelo milheiro de cigarros, e um elemento "ad valorem" consistente em uma percentagem única dos preços de venda ao público de todo o tipo de cigarros. A taxa específica é de 87,33 euros e a "ad valorem" de 17 por cento. Os cigarros ficam sujeitos, no mínimo, a 104% do imposto que resultar da aplicação da taxa do imposto aos cigarros pertencentes à classe

de preços mais vendida do ano a que corresponda a estampilha especial em vigor, conforme n.º 5 do artigo 103.º do CIEC.

No caso dos restantes produtos de tabaco manufacturado o imposto sobre o tabaco relatvo a charutos, cigarrilhas e tabaco para cachimbo de água, reveste a forma "ad valorem", resultando da aplicação ao respectivo preço de venda ao público nas percentagens de 25%, excepto no tabaco para cachimbo de água que é de 50%.

Aos cigarros consumidos nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores e fabricados por pequenos produtores cuja produção anual não exceda por cada um 500 toneladas, são aplicáveis as seguintes taxas: 20,37 euros (elemento específico) e 10% (elemento "ad valorem"), sendo que os cigarros ficam sujeitos, no mínimo, a 80% do montante do imposto que resulte da aplicação do disposto no n.º 5 do artigo 103.º do CIEC.

Não poderão ser introduzidos no consumo os produtos que não satisfaçam as condições exigidas na lei para a comercialização no mercado nacional e, designadamente, os que se afastem do quadro de características e do preço de venda ao público, conforme estipulado no artigo 108.º do CIEC.

O artigo 106.º do CIEC refere a aplicação das regras de condicionamento da introdução no consumo no período que medeia entre o dia 1 de Setembro e 31 de Dezembro de cada ano civil. De acordo com essas regras durante esse período, as introduções no consumo de tabaco manufacturado, com excepção dos charutos e do tabaco para cachimbos de água, efectuadas mensalmente por cada operador económico, não podem exceder os limites quantitativos, decorrentes da aplicação de um factor de majoração de 10% à quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo ao longo dos 12 meses imediatamente anteriores.

O cálculo da média mensal tem por base a quantidade total das introduções no consumo de tabaco manufacturado, com excepção dos charutos e do tabaco para cachimbos de água não isentos, efectuadas entre o dia 1 de Setembro do ano anterior e o dia 31 de Agosto do ano subsequente. A indicação dessa média mensal e a determinação do consequente limite quantitativo que lhe é aplicável no período de condicionamento constam de uma declaração a apresentar por cada operador económico à estância aduaneira competente até ao dia 15 de Setembro de cada ano.

Em casos excepcionais, devidamente fundamentados na alteração brusca e limitada no tempo do volume de vendas, pode ser autorizada a não observância daqueles limites quantitativos.

Findo o período de condicionamento e o mais tardar até ao final do mês de Janeiro de cada ano, o operador económico deve apresentar à estância aduaneira competente uma declaração de apuramento contendo a indicação das quantidades totais de tabaco manufacturado, com excepção dos charutos e do tabaco para cachimbos de água, efectivamente introduzidas no consumo durante o período de condicionamento.

As quantidades de tabaco manufacturado, com excepção dos charutos e do tabaco para cachimbos de água que excedam o limite quantitativo ficam sujeitas ao pagamento do imposto à taxa em vigor na data da apresentação da declaração de apuramento quando tal excesso seja comprovado pelo confronto dos seus elementos com os processados pela administração, sem prejuízo do procedimento por infracção a que houver lugar.

Todo este conjunto de regras é aplicável ao Continente, à Região Autónoma dos Açores e à Região Autónoma da Madeira, devendo as obrigações previstas nesse regime especial serem cumpridas junto da estância aduaneira onde são processadas as respectivas introduções no consumo.

## 2. TRIBUTAÇÃO AUTOMÓVEL

A Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, veio proceder à reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos (CISV) e o Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), e abolindo, em simultâneo, o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem. Veremos nas seguintes páginas o imposto sobre veículos e o imposto único de circulação, em vigor desde 1 de Julho de 2007.

### 2.1. Imposto sobre veículos

De acordo com o artigo 2.º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV), o imposto sobre veículos é um imposto que incide sobre os veículos a seguir indicados:

- Automóveis ligeiros de passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3.500 kg. e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor;
- Os automóveis ligeiros de utilização mista, considerando – se como tais os automóveis com peso bruto até 3.500 kg. e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte, alternativo ou simultâneo, de pessoas e carga;
- Os automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, sem caixa ou de caixa fechada que não apresentem cabina integrada na carroçaria, com peso de 3.500 kg, sem tracção às quatro rodas;
- Os automóveis de passageiros com mais de 3.500 kg. e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor;
- Auto-caravanas, considerando-se como tais os automóveis construídos de modo a incluir um espaço residencial que contenha, pelo menos, bancos e mesa, espaço para dormir que possa ser convertido a partir dos bancos, equipamento de cozinha e instalações para acondicionamento de víveres; e
- Motociclos, triciclos e quadriciclos, tal como estes veículos são definidos no Código da Estrada.

Afastados da incidência do imposto estão: os veículos não motorizados, bem como os veículos exclusivamente eléctricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis; as ambulâncias, considerando-se como tais os automóveis destinados ao transporte das pessoas doentes ou feridas, dotados de equipamento especial para esse fim; e os automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta ou sem caixa,

ou de caixa fechada que não apresentem cabina integrada na carroçaria com peso bruto de 3.500 kg., sem tracção às quatro rodas.

Em termos de incidência subjectiva, o artigo 3.º do CISV define que são sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos, e os particulares, que, nos termos do Código, procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração de veículos ou a declaração complementar de veículos.

O imposto sobre veículos possui natureza específica e, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º, a sua base tributável é constituída pelos seguintes elementos:

- Quanto aos automóveis de passageiros, de mercadorias e de utilização mista, tributados pela tabela A a cilindrada, o nível de emissão de dióxido de carbono (CO2) relativo ao ciclo combinado de ensaios e o nível de emissão de partículas, quando aplicável;
- Quanto aos automóveis ligeiros de mercadorias e de utilização mista, tributados pela tabela B a cilindrada e o nível de emissões de partículas, quando aplicável
- Quanto aos veículos fabricados antes de 1970, aos motociclos, triciclos, quadriciclos e autocaravanas, a cilindrada.

No entanto, nos termos do n.º 2, quando os veículos sujeitos a tributação em função do nível de emissão do dióxido de carbono não integrem este elemento no certificado de conformidade, as emissões a considerar como base tributável são as que resultem da medição efectiva a realizar por centro técnico legalmente autorizado, sendo que, nos termos do n.º 3 e para efeitos da aplicação do n.º anterior, as emissões de CO2 dos veículos usados, resultantes de medição efectiva por centro técnico legalmente autorizado, cujo valor seja inferior ao constante do certificado de conformidade do veículo mais antigo da mesma marca, modelo e versão, ou no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, não são aceites para efeitos fiscais, prevalecendo o valor do certificado.

O n.º 1 do artigo 5.º do CISV constitui como facto gerador do imposto o fabrico, a montagem, a admissão ou a importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal, ampliado pelo descrito no n.º 2 à atribuição de matrícula definitiva nova o cancelamento voluntário da matrícula nacional feito com o reembolso do imposto ou qualquer outra vantagem fiscal; à transformação de veículo que implique a sua reclassificação fiscal numa categoria a que corresponda uma taxa de imposto mais elevada, ou a sua inclusão na incidência do imposto, a mudança do "chassis" ou a alteração do motor de que resulte um aumento da cilindrada ou das emissões de dióxido de carbono e partículas; a cessação ou violação dos pressupostos da isenção do imposto ou o incumprimento dos condicionalismos que lhe estejam associados; e a permanência do veículo em território nacional em violação das obrigações previstas no Código.

A admissão do veículo corresponde à entrada de um veículo originário ou em livre prática noutro Estado-membro da União Europeia em território nacional e a

importação corresponde à entrada de um veículo originário de país terceiro também em território nacional.

No que se refere à exigibilidade do imposto, e segundo o artigo 6.º do CISV, nos casos mencionados no n.º 1 do artigo 5.º do CISV, o imposto torna-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada no momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos ou no momento da apresentação a declaração aduaneira de veículos ou declaração complementar de veículos pelos particulares.

Nos casos mencionados no n.º 2 desse artigo 5.º do CISV, conforme disposto no n.º 2 do artigo 6.º do CISV, considera-se verificada a introdução no consumo no momento da ocorrência do facto gerador do imposto ou, sendo este indeterminável, no momento da sua constatação.

Este diploma apresenta algumas regras especiais, nomeadamente quanto às regras de isenção. De acordo com o n.º 1 do artigo 51.º do CISV, estão isentos de imposto:

- Os veículos para os serviços de incêndios adquiridos por associações ou corporações de bombeiros, incluindo municipais, e em geral, para funções operacionais desempenhadas pela Associação Nacional de Protecção Civil;
- Os veículos adquiridos em estado de novo por forças militares ou militarizadas quando exclusivamente destinados ao exercício de poderes de autoridade, considerando-se como tais os de vigilância, patrulhamento, policiamento, apoio ao serviço de inspecção e investigação e fiscalização de pessoas e bens;
- Os veículos declarados perdidos ou abandonados a favor do Estado e adquiridos pela Agência Nacional de Compras Públicas, E.P.E.; e
- Os veículos automóveis, com lotação igual ou superior a sete lugares, incluindo o do condutor, adquiridos pelos municípios e freguesias, mesmo que em sistema de leasing, para transporte de crianças em idade escolar de ensino básico.

Através do artigo 52.º do CISV são também isentos os veículos para transporte coletivo dos utentes com lotação de nove lugares, adquiridos a títulos gratuito ou oneroso por instituições particulares de solidariedade social que se destinem ao transporte em actividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades.

Pelo artigo 53.º do CISV é estendida a isenção aos automóveis ligeiros de passageiros e de utilização mista que se destinem ao serviço de aluguer com condutor – táxis, letra "A" e letra "T", introduzidos no consumo e que apresentem até quatro anos de uso, contados da atribuição da primeira matrícula e respectivos documentos e não tenham níveis de emissão de CO2 superiores a 175 g/km confirmados pelo respectivo certificado de conformidade, beneficiam de uma isenção de 70% do montante do imposto.

Essa isenção, nos termos do n.º 2, é total, caso os veículos se mostrem equipados com motores preparados para o consumo exclusivo, no seu sistema de propulsão, de gás de petróleo liquefeito, de gás natural ou de energia eléctrica ou com motores

híbridos preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, quer de energia eléctrica ou solar, quer de gasolina ou gasóleo.

Por outro lado, o n.º 5 dessa norma legal, introduzido pela Lei n.º 67-A/2007 e adaptado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, consagra a favor dos automóveis ligeiros de passageiros e de utilização mista não previstos nos artigos 8.º e 9.º, novos, que se destinem ao exercício de actividades de aluguer sem condutor, uma redução de 40 por cento do imposto, desde que possuam um nível de emissão de CO2 até 120 g/km., confirmada pelo respectivo certificado de conformidade, as empresas beneficiárias locadoras estejam licenciadas para o exercício exclusivo da actividade de aluguer de automóveis, os veículos objecto da redução do imposto não sejam alugados ou cedidos por prazo superior a três meses a uma mesma pessoa ou entidade, durante um período de doze meses consecutivos, nem sejam objecto, no período de ónus, de aluguer ou cessão a pessoas ou entidades jurídica ou economicamente vinculadas à entidade beneficiária, e os alugueres sejam titulados por contrato, circulando os veículos acompanhados por documento emitido pela locadora, que identifique o locatário, a residência e o período de tempo do aluguer do veículo.

Outra das isenções previstas encontra-se definida no artigo 54.º do ISV, estando isentos os veículos adquiridos por deficientes motores maiores de 18 anos, ou para uso de pessoas com multi-deficiência profunda, de pessoas com deficiência exclusivamente apoiadas em cadeiras de rodas, de pessoas com deficiência visual, qualquer que seja a sua idade, e de pessoas com deficiência das Forças Armadas.

A isenção, no entanto, nos termos do n.º 2, apenas é válida para os veículos novos que possuam nível de emissão de CO2 até 160 g/km., não podendo ultrapassar os 7.800 euros. O limite em causa, nos termos do n.º 4, não é aplicável aos veículos especialmente adaptados ao transporte de pessoas com deficiência que se movam apoiados em cadeira de rodas, sendo as emissões de CO2, aumentadas para 180 g/km., quando, por imposição da declaração de incapacidade, o veículo a adquirir deva possuir mudanças automáticas.

Outra das situações a ter em conta é a permissão da condução do veículo de pessoa com deficiência conforme disposto no artigo 57.º do CISV:

- Independentemente de qualquer autorização pelo cônjuge, desde que com ele viva em economia comum, ou pelo unido de facto;
- Pelos ascendentes e descendentes em 1.º grau de com ele vivam em economia comum, ou por terceiro por ele designado, desde que previamente autorizados pela DGA e dos IEC e na condição de a pessoa com deficiência ser um dos ocupantes.

A limitação da presença da pessoa com deficiência, nos termos do n.º 2, no que respeita à presença da pessoa com deficiência, não é aplicável às pessoas com multideficiência profunda, às pessoas com deficiência motora cujo grau de incapacidade permanente seja igual ou superior a 80% ou, não a tendo, se desloquem em cadeiras de rodas, e às pessoas com deficiência visual, quando as deslocações não excedam um raio de 60 km da residência habitual e permanente do beneficiário e de uma residência secundária a indicar pelo interessado, mediante autorização prévia da administração tributária, nesta última situação.

Outro aspecto a salientar é o preconizado pelo artigo 58.º do CISV no que diz respeito à transferência de residência, isentado do imposto os veículos da propriedade de pessoas, maiores de 18 anos, habilitadas a conduzir durante o período mínimo de residência, que transfiram a sua residência de um Estado-membro da União Europeia ou de país terceiro para território nacional, desde que preencha os requisitos estabelecidos nos artigos 59.º e 60.º do CISV.

De acordo com essas normas legais, a isenção depende, além de um período mínimo de residência no país da proveniência, de o veículo se destinar a ser introduzido no consumo por ocasião da transferência da residência normal do interessado para o território nacional, de ter sido adquirido no país da proveniência ou no país onde anteriormente também tenha residido o proprietário, em condições gerais de tributação, e não ter beneficiado na expedição ou exportação de qualquer desagravamento fiscal, presumindo-se tal facto quando o veículo se encontre munido de uma placa de matrícula de série normal, com exclusão de toda e qualquer placa temporária e ter sido propriedade do interessado no país da proveniência durante pelo menos 12 meses antes da transferência da residência, contados desde a data da emissão do documento que titule a propriedade ou a data em que celebrou o contrato de locação financeira, se for o caso.

Relativamente ao impedimento de reconhecimento do direito a benefícios fiscais, definido no artigo 65.º do CISV, fica estipulado que só podem beneficiar de isenção ou taxa reduzida de imposto sobre veículos os contribuintes que, no momento da introdução no consumo, apresentem as suas obrigações tributárias em sede de imposto sobre veículos e de imposto único sobre circulação integralmente satisfeitas relativamente a todos os veículos da sua propriedade e que não possuam outras dívidas tributárias ao Estado em fase de cobrança coerciva, sem que haja reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial, oposição à execução ou pagamento a prestações com prestação de garantia. Nos termos do n.º 2 as conservatórias do registo automóvel, a DGAIEC e a DGI devem proceder à necessária troca de informações relativamente aos contribuintes faltosos.

## 3. IMPOSTO ÚNICO DE CIRCULAÇÃO

A reforma efectuada pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho, veio criar este imposto único de circulação (IUC), que resulta da fusão do imposto municipal de veículos e dos impostos de circulação e camionagem.

Também este imposto, conforme o imposto sobre veículos, e de acordo com o artigo 1.º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.

Em termos de incidência objectiva, o imposto único de circulação incide, nos termos do artigo 2.º do CIUC, sobre:

- Os automóveis ligeiros de passageiros e ligeiros de utilização mista, com peso bruto não superior a 2.500 kg., matriculados desde 1981 até à data da entrada em vigor do Código (categoria A);
- Automóveis de passageiros referidos nas alíneas e) e d) do n.º 1 do artigo 2.º do CISV e automóveis ligeiros de utilização mista com peso bruto não superior a 2.500 kg., matriculados posteriormente à entrada em vigor do Código (categoria B);
- Automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2.500 kg., afectos ao transporte particular de mercadorias, ao transporte por conta própria e ao aluguer sem condutor que possuam essas finalidades (categoria C);
- Automóveis de mercadorias e automóveis de utilização mista com peso bruto superior a 2.500 kg., afectos ao transporte público de mercadorias, ao transporte por conta própria ou ao aluguer sem condutor que possua essas finalidades (categoria D);
- Motociclos, ciclomotores triciclos e quadriciclos, tal como estes veículos são definidos no Código da Estrada, matriculados desde 1992 (categoria E);
- Embarcações de recreio de uso particular com potência motriz igual ou superior a 20 kW, registados desde 1986 (categoria F); e
- Aeronaves de uso particular (categoria G).

Presumem-se, de acordo com o n.º 2 do artigo 2.º do CIUC, afectos ao transporte particular de mercadorias ou ao transporte por conta própria os veículos relativamente aos quais se não comprove a afectação ao transporte público de mercadorias ou ao transporte por conta de outrem.

Em termos de incidência subjectiva, o CIUC traduz, no seu artigo 3.º, que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os veículos estiverem registados. Através do n.º 2 do mesmo artigo são equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade e outros titulares do direito de opção de compra por força do contrato de locação.

De acordo com o estipulado no artigo 4.º do CIUC, o imposto único de circulação é de periodicidade anual, e é devido por inteiro em cada ano que respeita, sendo que o período de tributação corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, relativamente aos veículos das categorias A, B, C, D, e E e ao ano civil, relativamente aos veículos das categorias F e G. O imposto é devido até ao cancelamento da matrícula ou registo em virtude de abate efetuado nos termos da lei, conforme actualização efectuada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

O artigo 5.º do CIUC trata das isenções de imposto, onde sobressaem os veículos pertencentes ao Estado e bombeiros. De referir que as IPSS também se encontram abrangidas, desde que seja reconhecida no serviço de finanças competente mediante entrega de requerimento devidamente documentado (em 2014, passou a ser aplicável uma isenção de ISV aos veículos para transporte colectivo de utentes com lotação de nove lugares, adquiridos por IPSS).

O facto gerador do imposto é agora a mera titularidade do direito de propriedade dos veículos, independentemente de o proprietário os usar e fruir ou não.

De acordo com o n.º 2 do artigo 5.º, estão ainda isentas de imposto, as pessoas com deficiência cujo grau de incapacidade seja igual ou superior a 60% em relação a veículos das categorias A, B e E. Esta isenção só pode ser usufruida por cada beneficiário em relação a um veiculo em cada ano.

De acordo com o estipulado no artigo 8.º do CIUC as taxas do imposto são as que estiverem em vigor no momento em que ele se torne exigível, sendo que, nos termos do n.º 2 dessa norma legal, quando a um veículo tributável sejam aplicadas taxas diferentes de imposto em virtude das suas características e utilização, prevalecem as taxas mais elevadas. As taxas encontram-se enquadradas nos artigos 9.º a 15.º do CIUC as quais foram alteradas com a Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e podem ser consultadas no seguinte sítio

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/iuc/iuc9.htm

De salientar que, conforme o descrito no artigo 17.º do CIUC, no ano da matrícula ou registo do veículo em território nacional, o imposto é liquidado pelo sujeito passivo do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o respectivo registo. Já nos anos subsequentes, segundo o n.º 2 do mesmo artigo, o imposto deve ser liquidado até ao termo do mês em que se torna exigível. No caso da reactivação de matricula cancelada o imposto deve ser liquidado no prazo de 30 dias a contar da data da reactivação.

De destacar, como novidade para 2014, novidade em 2012 a criação de uma taxa adicional às viaturas de categoria A e B, dependendo da data de matrícula e cilindrada do veículo (podendo atingir um valor máximo de € 68,85).

# VI Parte

## BENEFÍCIOS FISCAIS

# 1.º CAPÍTULO
# BENEFÍCIOS FISCAIS

## 1. CONCEITO, CADUCIDADE E DESAGRAVAMENTO FISCAL (EBF, ARTS. 2.º, 3.º e 4.º)

Os benefícios fiscais são as medidas de carácter excepcional instituídas para defesa de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria legislação tributária geral.

Considera-se de interesse público relevante medidas de interesse social, económico, bem assim como medidas de carácter excepcional que visem incentivar o investimento ou a poupança.

São considerados benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas, as majorações de gastos para efeitos de cálculo de impostos e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior e sempre enquadrados num pressuposto de igualdade fiscal por forma a não distorcer regras de concorrência.

É importante realçar que não são considerados benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária, ou seja, medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência.

Os benefícios fiscais são mantidos quando o seu direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sendo de salientar que a Administração fiscal sempre que achar necessário pode exigir dos interessados os elementos necessários para o cálculo da receita que deixa de cobrar-se por efeito das situações de não sujeição tributária.

## 2. BENEFÍCIOS FISCAIS AUTOMÁTICOS E DEPENDENTES DE RECONHECIMENTO (EBF, ART.5. E CPPT, ART.º 65.º)

Os benefícios fiscais dividem-se em automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.

O reconhecimento dos benefícios fiscais, por regra, tem lugar por acto administrativo, encontrando-se regulado pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

O reconhecimento dos benefícios fiscais depende da iniciativa dos interessados, mediante requerimento dirigido especificamente a esse fim, o qual deve incluir o cálculo, quando obrigatório, do benefício requerido e a prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento nos termos da lei.

Os pedidos de reconhecimento deverão ser apresentados em serviços competentes para a liquidação, estes serão instruídos de acordo com as normas legais que concedam os benefícios.

Quanto a estes, tem de ser apresentados nos seguintes prazos:

- Se estiver relacionado com os benefícios fiscais relativos a factos tributários sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, até ao limite do prazo para entrega do respectivo imposto nos cofres do Estado;
- Nos restantes casos, até ao limite do prazo para a entrega da declaração de rendimentos relativa ao período em que se verificarem os pressupostos da atribuição do benefício fiscal.

O despacho de deferimento, quando estejam em causa benefícios temporários, deve fixar as datas do início e do termo do benefício fiscal, dele cabendo recurso hierárquico do indeferimento nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

O incumprimento das obrigações fiscais por parte do contribuinte implica a perda de benefícios fiscais, cessando o impedimento quando a dívida fiscal tiver sido reclamada, impugnada judicialmente ou deduzida oposição à execução e tiver sido prestada garantia quando exigida.

Da mesma forma a falta de pagamento dos impostos determina a perda de benefícios fiscais nesse período de tributação, até ao pagamento da dívida que tenha originado a sua perda.

No que respeita a sanções contra-ordenacionais, deve o contribuinte facultar à administração fiscal todos os elementos necessários ao controlo dos seus pressupostos de que esta não disponha de forma a continuar a ser reconhecido o benefício a que tem direito.

## 3. RECONHECIMENTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

### 3.1. Impostos sobre o rendimento (IRC e IRS)

No que diz respeito a benefícios fiscais em IRS e IRC, estes obtêm-se aquando do preenchimento das declarações periódicas de rendimentos de autoliquidação, no anexo declarativo em modelo oficial próprio, cabendo aos sujeitos passivos o dever de verificar os pressupostos dos benefícios fiscais a que têm direito, sem prejuízo de prestarem os esclarecimentos necessários quando solicitados pela administração fiscal.

Também se encontra prevista a possibilidade de serem concedidos benefícios fiscais de base contratual, que se traduzem em deduções à colecta em percentagens do valor do investimento realizado no caso do IRC.

O Código do IRC por sua vez também estabelece um limite máximo à utilização de benefícios fiscais, o qual é determinado em função do imposto liquidado. Para entidades que exercem, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem assim como os não residentes com estabelecimento estável em território português, é estabelecido que o imposto liquidado não pode ser inferior a 90% do que seria liquidado, caso o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, excluindo-se deste cálculo os benefícios regulados pelo artigo 92.º, n.º 2, do CIRC.

**Principais benefícios fiscais para o ano de 2014 respeitantes a IRS**

No tocante ao IRS, continua a vigorar um limite máximo para os benefícios fiscais que operem por dedução à colecta, aplicável aos sujeitos passivos com rendimento colectável superior a € 7.000, de acordo com a seguinte tabela:

| Escalão de rendimento colectável (€) | Limite (€) |
|---|---|
| Até 7.000 | Sem limite |
| De mais de 7.000 até 20.000 | 100 |
| De mais de 20.000 até 40.000 | 80 |
| De mais de 40.000 até 80.000 | 60 |
| Superior a 80.000 | 0 |

Já os limites das deduções à colecta (despesas de saúde, educação e formação, encargos com lares, encargos com imóveis e pensões de alimentos) são os seguintes:

a. rendimento colectável situado no 1º escalão Sem limite
b. rendimento colectável situado no 2º escalão 1.250,00
c. rendimento coletável situado no 3º escalão 1.000,00
d. rendimento coletável situado no 4º escalão 500,00
e. rendimento coletável situado no 5º escalão 0,00

Os limites aplicáveis ao 2.º, 3.º e 4.º escalões são majorados em 10% por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS

As deduções à colecta e os benefícios fiscais para o ano de 2014 dependem também do estado civil, conforme quadros seguintes:

Os benefícios para o ano de 2014 para além do rendimento colectável auferido importam também o estado civil, conforme quadros seguintes:

| Deduções à colecta | Situação sujeito passivo | Limite máximo casado(€) | Limite máximo não casado(€) |
|---|---|---|---|
| Despesas de saúde – Dedução de 10% das seguintes despesas: | | | |
| Bens e serviços isentos de IVA ou sujeitos à taxa reduzida de 6%: | Casado/ Não casado | 10% até 838,44€ | 10% até 838,44€ |
| Aquisição de outros bens e serviços desde que devidamente justificados através de receita médica: | Casado/ Não casado | 65€ ou 2,5% de a) se superior | 65€ ou 2,5% de a) se superior |
| Nos agregados com três ou mais dependentes com despesas de saúde o limite é elevado por dependente em | Casado/ Não casado | 125,77€ | 125,77€ |

| Deduções à colecta | Situação sujeito passivo | Limite máximo casado(€) | Limite máximo não casado(€) |
|---|---|---|---|
| Despesas de educação e formação profissional) - Dedução de 30% das despesas: | Casado/Não casado | 30% até 760€ | 30% até 760€ |
| | Nos agregados com três ou mais dependentes, o limite é elevado por cada dependente: | 142,50€ | 142,50€ |

| Deduções à colecta | Situação sujeito passivo | Limite máximo casado(€) | Limite máximo não casado(€) |
|---|---|---|---|
| Encargos com imóveis –<br>Dedução dos seguintes encargos | | | |
| Juros de dívidas (contraídas com aquisição, construção, beneficiação de imóveis) e aluguer celebrados até 31 de Dezembro de 2011 para habitação própria; | 1.º escalão –- 50% dos encargos<br>2.º escalão – 20% dos encargos<br>Restantes – 15% dos encargos | 444,00€<br>355,20€<br>296,00€ | 444,00€<br>355,20€<br>296,00€ |
| Juros das correspondentes dívidas pela aquisição de imóveis em cooperativas de habitação celebrados até 31 de Dezembro de 2011 para habitação própria; | 1.º escalão –- 50% dos encargos<br>2.º escalão – 20% dos encargos<br>Restantes –- 15% dos encargos | 444,00€<br>355,20€<br>296,00€ | 444,00€<br>355,20€<br>296,00€ |
| Importâncias pagas em locação financeira pela aquisição de imóveis na parte que não constitua amortização de capital celebrados até 31 de Dezembro de 2011 para habitação própria; | 1.º escalão –- 50% dos encargos<br>2.º escalão – 20% dos encargos<br>Restantes –- 15% dos encargos | 444,00€<br>355,20€<br>296,00€ | 444,00€<br>355,20€<br>296,00€ |
| Importâncias líquidas de subsídio ou comparticipações oficiais, suportadas a título de renda pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua fracção autónoma para fins de habitação permanente, quando referentes a contratos de arrendamento celebrado ao abrigo do RAU ou do NRAU. | 1.º escalão –- 50% dos encargos<br>2.º escalão – 20% dos encargos<br>Restantes –- 15% dos encargos | 621,00€<br>496,80€<br>414,00€ | 621,00€<br>496,80€<br>414,00€ |

| Benefício fiscal | Situação sujeito passivo | Limite máximo casado(€) | Limite máximo não casado(€) |
|---|---|---|---|
| Planos Poupança Reforma (PPR)<br>- Valor entregue anualmente para depósito em contas PPR | Casado/Não casado até 35 anos<br>Casado/Não casado 35 - 50 anos<br>Casado/Não casado mais de 50 anos | 20% até 800€<br>20% até 700€<br>20% até 600€ | 20% até 400€<br>20% até 350€<br>20% até 300€ |

| Benefício fiscal | Situação sujeito passivo | Limite máximo casado(€) | Limite máximo não casado(€) |
|---|---|---|---|
| Regime Público de Capitalização (Valor aplicado anualmente em contas individuais geridas em regime público de capitalização) | Casado/Não casado | 20% até 700€ | 20% até 350€ |

| Benefício fiscal | Situação sujeito passivo | Limite máximo(€) |
|---|---|---|
| Encargos suportados relacionados com reabilitação urbana | Casado/Não casado | 30% até 500€ |

| Benefício fiscal | Situação sujeito passivo | Limite máximo(€) |
|---|---|---|
| Seguros de Saúde – Prémios de seguros ou contribuições pagas a associações mutualistas que cubram exclusivamente os riscos de saúde relativamente ao sujeito passivo ou aos seus dependentes. | Não casado<br>Casado<br>Por cada dependente | 10% com o limite<br>€ 50<br>€ 100<br>€ 25 |

| Benefício fiscal | Situação sujeito passivo | Limite máximo(€) |
|---|---|---|
| Dedução do IVA suportado – 15% de IVA por qualquer membro do agregado familiar, que conste de faturas que titulem determinadas prestações de serviços comunicadas à Autoridade Tributária. | Casado<br>Não casado | € 500<br>€ 250 |

Existem ainda outros benefícios fiscais aplicáveis em sede de IRS, alguns deles divulgados seguidamente.

**Aplicações a prazo**

Rendimentos de certificados de depósito e de depósitos bancários a prazo, emitidos ou constituídos por prazo superior a 5 anos, que não sejam negociáveis:

- Tributação de 80% do rendimento quando o vencimento ocorra após 5 e antes de 8 anos;
- Tributação de 40% do rendimento quando o vencimento ocorra a partir do 8.º ano.

Este regime aplica-se apenas aos rendimentos relativos a montantes investidos até 31 de Dezembro de 2011, não podendo os prazos inicialmente contratados serem prorrogados.

**Juros de contas "Poupança-Reformado"**

- Isentos, na parte que não ultrapassarem € 10.500 do saldo da conta.

**OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS - IRS**

**Propriedade intelectual**

Os rendimentos provenientes de obras de carácter literário, artístico e científico, são considerados no englobamento, para efeitos do IRS, apenas por 50 % do seu valor, líquido de outros benefícios.

A importância a excluir do englobamento não pode exceder € 10.000.

**Exigência de factura**

Com base nas facturas que forem comunicadas à Autoridade Tributária, do valor do incentivo de natureza fiscal criado pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de Agosto, traduz-se numa dedução à colecta de IRS de 15% do IVA pago por particulares na aquisição de determinados serviços, com o limite de € 250[1].

**PRINCIPAIS BENEFÍCIOS FISCAIS PARA O ANO DE 2013 RESPEITANTES A IRC**

**Fundos de Pensões e equiparáveis**

Isentos de IRC

**Fundos de Poupança-Reforma (FPR), Poupança-Educação (FPE) e Poupança-Reforma/Educação (FPR/E)**

Isentos de IRC

**Fundos de Investimento Imobiliário em Recursos Florestais**

Isentos de IRC, desde que pelo menos 75 % dos seus activos estejam afectos à exploração de recursos florestais

**Fundos de Poupança em Acções (FPA)**

Isentos de IRC, em determinadas condições de afectação do património

**Transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários (não residentes)**

Isenção das mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, outros valores mobiliários, warrants autónomos emitidos por entidades residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa e instrumentos financeiros derivados celebrados em mercados regulamentados de bolsa, por entidades que não tenham domicílio em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual sejam imputáveis, excepto se:

- as entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português forem detidas, directa ou indirectamente, em mais de 25%, por entidades residentes;
- as entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português forem residentes em territórios constantes da lista aprovada por Portaria do Ministro das Finanças (sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável), ou em Estado com o qual não esteja em vigor uma convenção destinada a evitar a dupla tributação internacional ou um acordo sobre troca de informações em matéria fiscal;
- se tratar de mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais em sociedades residentes em território português cujo activo seja constituído, em mais de 50%, por bens imóveis aí situados ou que, se forem sociedades gestoras ou detentoras de participações sociais, se encontrem em relação de domínio, tal como esta é definida no artigo 13.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, a título de dominantes, com sociedades dominadas, igualmente residentes em território português, cujo activo seja constituído, em mais de 50%, por bens imóveis aí situados.

**Criação de emprego**

Os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens (com idade inferior a 35 anos, com exceção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam 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), e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados gasto em valor correspondente a 150% do montante despendido.

O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes a remuneração mínima mensal garantida. Esta majoração terá lugar por um período de cinco anos a contar do início de vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com

outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

Este regime só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador admitido numa entidade patronal ou noutra entidade com a qual esta última tenha relações especiais.

**Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo**

Pode ser concedido um crédito entre 10% e 20% da coleta de IRC, e concedidas isenções ou reduções de IMT, IMI e Imposto do Selo, aos projetos de investimento (de valor igual ou superior a 3.000.000€), realizados até 31 de dezembro de 2020, desde que relevantes para o desenvolvimento dos sectores considerados de interesse estratégico para a economia nacional e para a redução das assimetrias regionais, que induzam a criação de postos de trabalho e que contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional.

**Sistema de incentivos em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II)**

Nos termos do SIFIDE II (em vigor até 2020 – anteriormente até 2015), são dedutíveis à coleta, em determinadas condições, as despesas com investigação e desenvolvimento, nas seguintes percentagens:

- 32,5% das despesas realizadas no exercício;
- 50% do acréscimo das despesas do exercício relativamente à média dos 2 exercícios anteriores, até ao limite de 1.500.000€;
- a percentagem de 32,5% é majorada em 15% no caso de PME que não beneficiem da taxa incremental de 50% por não terem ainda completado 2 exercícios de atividade.

As empresas deverão obter uma declaração comprovativa emitida por entidade nomeada pelo Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior.

**Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)**

Aos investimentos efectuados, nos termos da lei (10/2009), no decurso de 2013 a 2017, por entidades que desenvolvam a sua actividade em determinado sector (agrícola, florestal, agro-industrial, energético, turístico, indústria extractiva ou transformadora – com excepção dos sectores siderúrgico, construção naval e fibras sintéticas – e no âmbito das redes de banda larga de nova geração), é permitida a dedução à colecta de IRC, apurada no período de tributação iniciado em 2013 e até à concorrência de 25% da mesma (ou, no caso de insuficiência, nos quatro períodos de tributação seguintes), das seguintes importâncias, para determinados investimentos realizados em regiões elegíveis:

- 20% do investimento relevante, relativamente ao investimento até ao montante de € 5.000.000.
- 10% do investimento relevante, relativamente ao investimento de valor superior a € 5.000.000.

São ainda concedidas isenções de IMI, IMT e Imposto do Selo relativamente a aquisição de prédios que constituam investimento relevante.

**Regime extraordinário de apoio à reabilitação urbana**

Às acções de reabilitação de imóveis iniciadas após 1 de Janeiro de 2008 e concluídas até 31 de Dezembro de 2020, são aplicáveis os seguintes incentivos fiscais:

- Isenção de IRC em relação aos rendimentos obtidos por fundos de investimento imobiliário (FII) a constituir, de acordo com a legislação portuguesa, entre 1 de Janeiro de 2008 e 31 de Dezembro de 2013, em que pelo menos 75% dos activos sejam bens imóveis sujeitos à acção de reabilitação realizadas nas áreas de reabilitação urbana;
- Tributação à taxa especial de 10% dos rendimentos respeitantes a unidades de participação (UP) nestes FII, a operar via retenção na fonte, excepto se as entidades beneficiárias dos rendimentos forem isentas de IRC quanto aos rendimentos de capitais ou não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, desde que estas últimas não sejam:
  (i) residentes em território sujeito a um regime claramente mais favorável ou
  (ii) detidas, directa ou indirectamente, em mais de 25% por entidades residentes.

Tributação à taxa especial de 10% sobre o saldo positivo entre as mais e as menos valias resultantes da alienação de UP nos FII em questão, obtidas por entidades não residentes, ou por sujeitos passivos de IRS residentes, que obtenham o rendimento fora de uma actividade empresarial, às quais não seja aplicável a isenção prevista no artigo 27.º do EBF, caso em que se considera a retenção com carácter definitivo.

Esta tributação assume a natureza de imposto por conta do IRC para as entidades colectivas residentes que não beneficiem de isenção;

**Benefícios relativos ao Mecenato**

Os sujeitos passivos de IRC que concedam donativos a determinadas entidades públicas ou privadas que prossigam a sua actividade nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional, poderão beneficiar de uma majoração entre 20% e 50% do respectivo gasto, para efeitos de determinação do respectivo lucro tributável.

A referida majoração está limitada, em alguns tipos de donativos e entidades, a determinado rácio do volume de vendas ou de prestações de serviços.

As entidades beneficiárias dos donativos estão sujeitas ao cumprimento de obrigações acessórias específicas.

**Regime de apoio ao arrendamento habitacional (FIIAH) e às sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (SIIAH)**

Regime a vigorar até 31 de Dezembro de 2020:

- Isenção de IRC em relação aos rendimentos obtidos por FII a constituir de acordo com a legislação portuguesa entre 1 de Janeiro de 2009 e 31 de Dezembro de 2015;
- Isenção do IRC aplicável aos rendimentos respeitantes a UP, excepto quanto às maisvalias. Este regime não se aplica quando as entidades beneficiárias sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

### 3.2. Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)

O imposto municipal sobre imóveis prevê isenções e benefícios fiscais, desde que cumpridos determinados requisitos, entre os quais, os de maior relevância, como as instituições com interesse público, a investimentos de natureza contratual, prédios localizados nas áreas de localização empresarial, com atribuição de utilidade turística e isenção para habitação própria e permanente e arrendamento para habitação.

De salientar que, quanto à isenção para habitação própria e permanente, a isenção deve ser requerida no respectivo Serviço de Finanças, no período de 60 dias a contar do final do prazo de seis meses para afectação do imóvel a habitação própria e permanente e será atribuída por um período de três anos desde que o valor patrimonial tributário não ultrapasse os € 125.000 euros e cujo rendimento coletável, no ano anterior ao da aquisição, não haja excedido € 153.300.

Não são aplicáveis os limites em cima referidos, quando os prédios ou parte de prédios tiverem sido construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso por entidades que tenham o domicílio em países, territórios ou regiões sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Outro aspecto importante no campo da isenção de IMI é o da reabilitação urbana, ou seja, esta possui um direito de cinco anos, a contar do ano, inclusive, da conclusão da mesma reabilitação, podendo ser renovada por um período adicional de cinco anos. São elegíveis, para efeitos de isenção, as acções de reabilitação iniciadas após 1 Janeiro de 2008 e concluídas até 31 de Dezembro de 2020.

São ainda isentos de IMI, por um prazo máximo de cinco anos, os imóveis adquiridos em 2014 que constituam investimento relevante para efeitos deste regime. Os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos e fechados de subscrição pública, fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, e que se encontravam isentos de IMI até 2013, passam a estar sujeitos a metade das taxas (também extensível ao IMT a partir de 2014)

**Prédios de reduzido valor patrimonial**

- É atribuída isenção de IMI sobre prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos pelo chefe de finanças da área da situação dos respectivos prédios, mediante requerimento

devidamente fundamentado, e apresentação de rendimentos do ano anterior ao pedido (o rendimento bruto total do agregado familiar, englobado para efeitos de IRS, não seja superior a 2,2 vezes o valor anual do IAS e o valor patrimonial tributário global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao sujeito passivo não exceda 10 vezes o valor anual do IAS).

### 3.3. Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)

O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional.

Destacamos algumas das principais isenções e benefícios fiscais (não dispensando a consulta ao código do IMT e EBF) de interesse, como prédios rústicos adquiridos por Jovens Agricultores, prédios classificados, individualmente, como de interesse nacional, público ou municipal e como os prédios destinados a revenda, neste caso, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda exercida no ano anterior ao da aquisição, os prédios urbanos objecto de reabilitação urbanística desde que, no prazo de dois anos a contar da data da aquisição, o adquirente inicie as respectivas obras.

Destacamos, também, os fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH), os quais têm isenção de IMT nas aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente. A referida isenção estende-se ainda às aquisições daqueles prédios, em resultado do exercício da opção de compra do imóvel pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos (FIIAH). Estas isenções não se aplicam quando o beneficiário seja residente em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

### 3.4. Imposto do Selo (CIS)

Em termos genéricos, as isenções respeitantes ao imposto do selo são automáticas, no entanto, em algumas situações, a sua eficácia depende de reconhecimento prévio, no âmbito de procedimentos especiais, como sejam, designadamente, os relativos a benefícios fiscais de natureza contratual.

Realçamos como principais isenções do Ministro das Finanças, bem como operações e respectivos juros, comissões e garantias prestadas por aquelas entidades quando a contraparte é uma sociedade de capital de risco.

Salientamos ainda os juros por empréstimos para a aquisição, construção ou melhoramento de habitação própria, o crédito concedido por conta poupança-ordenado até ao montante do salário creditado mensalmente na conta e transmissões a título gratuito a favor de cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes,

com excepção do Imposto do Selo à taxa de 0,8% sobre a doação do direito de propriedade, ou de figuras parcelares desse direito, sobre imóveis.

Observa-se que as transmissões gratuitas a favor de pessoas colectivas não são abrangidas pela incidência do imposto do selo, configurando variações patrimoniais positivas que sobre as transmissões gratuitas. Deixaram, assim, de ter relevância as numerosas isenções fiscais atribuídas a colectividades constantes de legislação avulsa que, de resto, estão revogadas desde 1 de Janeiro de 2004.

### 3.5. Benefícios fiscais de natureza contratual (EBF, art. 41.º)

Compreendem direito a benefícios fiscais os projectos de investimento efectuados em unidades produtivas realizados até 31 de Dezembro de 2020, de montante igual ou superior a € 3.000.000 (era de € 5.000.000), que sejam relevantes para o desenvolvimento dos sectores considerados de interesse estratégico para a economia nacional e para a redução das assimetrias regionais, induzam à criação de postos de trabalho e contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, podendo beneficiar de incentivos fiscais, em regime contratual, com período de vigência até 10 anos.

Podem ser concedidos, cumulativamente, os seguintes incentivos ou isenções:

- Os incentivos fiscais referentes a crédito de imposto, determinado com base na aplicação de uma percentagem, compreendida entre 10 % e 20 % das aplicações relevantes do projecto efectivamente realizadas, à isenção ou redução de imposto municipal sobre imóveis, relativamente aos prédios utilizados pela entidade na actividade desenvolvida no quadro do projecto de investimento;
- A isenção ou redução de imposto municipal sobre imóveis e do imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis, relativamente aos imóveis adquiridos pela entidade, destinados ao exercício da sua actividade desenvolvida no âmbito do projecto de investimento;
- A isenção ou redução de imposto do selo, que for devido em todos os actos ou contratos necessários à realização do projecto de investimento.

#### 3.5.1. Grandes projectos de investimento (DL n.º 203/2003, de 10.9)

Relativamente ao Decreto-Lei acima descrito, este estabelece como objecto um regime especial de contratação de apoios e incentivos exclusivamente aplicável a grandes projectos de investimento enquadráveis no âmbito das atribuições da Agência Portuguesa para o Investimento, E. P. E. (API), designado por regime contratual de investimento.

Entendem-se por grandes projectos de investimento, aqueles cujo valor exceda 25 milhões de euros, independentemente do sector de actividade, da dimensão ou da nacionalidade e da natureza jurídica do investidor, a realizar de uma só vez ou

faseadamente até três anos e aqueles em que os projectos que, não atingindo o valor estabelecido na alínea anterior, sejam da iniciativa de uma empresa com facturação anual consolidada superior a 75 milhões de euros ou de uma entidade de tipo não empresarial com orçamento anual superior a 40 milhões de euros.

### 3.6. Benefícios às zonas francas

Estão instituídos benefícios fiscais à Zona Franca da Madeira para as entidades licenciadas a partir de 1 de janeiro de 2007 e até 30 de junho de 2014 que operem no âmbito das actividades industriais, comerciais, de transportes marítimos e de outros serviços são tributados em IRC em situações especiais a seguir definidas:

a) Nos anos de 2007 a 2009 à taxa de 3,5%
b) Nos anos de 2010 a 2012 à taxa de 4,0%
c) Nos anos de 2013 a 2020 à taxa de 5,0%

### 3.7. Contratos fiscais. Caducidade. Tributação (LGT, arts. 37.º e 46.º, (n.º2 alínea b))

Quando os benefícios sejam constituídos por contrato fiscal a sua tributação depende da sua caducidade ou revogação, nos termos legais. O prazo de caducidade dos benefícios fiscais suspende-se desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios.

### 3.8. Publicidade (Lei n.º 26/94, de 19.8 e EBF, art.15.º-A)

A concessão de benefícios fiscais, através de contrato fiscal ou de acto administrativo de competência governamental - neste caso, quando o acto de reconhecimento implique uma margem de livre apreciação administrativa não restrita à mera verificação objectiva dos pressupostos legais - está sujeita a publicação no Diário da República, sempre que o montante dos benefícios concedidos seja superior ao triplo do valor anual da retribuição mínima mensal.

A publicação, com periodicidade semestral, deve identificar a entidade decisora, do beneficiário, o benefício concedido e a data da decisão.

A partir de 2011 a DGCI ficou obrigada a divulgar, até ao fim de Setembro de cada ano, os sujeitos passivos de IRC que utilizaram benefícios fiscais, individualizando o tipo e o montante do benefício utilizado.

## 4. EXTINÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (EBF, ART.14.º)

A extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra.

A extinção destes engloba vários pontos, os quais são salientados por lei:

- Os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário;
- Quando o benefício fiscal respeite a aquisição de bens destinados à directa realização dos fins dos adquirentes, fica sem efeito se aqueles forem alienados ou lhes for dado outro destino sem autorização do Ministro das Finanças, sem prejuízo das restantes sanções ou de regimes diferentes estabelecidos por lei;
- O acto administrativo que conceda um benefício fiscal não é revogável, nem pode rescindir-se o respectivo acordo de concessão, ou ainda diminuir-se, por acto unilateral da administração tributária, os direitos adquiridos, salvo se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas, ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido, caso em que aquele acto pode ser revogado;
- No caso de benefícios fiscais permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento da administração tributária, o acto administrativo que os concedeu cessa os seus efeitos nas seguintes situações:
  a) O sujeito passivo tenha 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;
  b) A dívida tributária não tenha sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição, com a prestação de garantia idónea, quando exigível.
- Verificando-se as situações previstas nas alíneas a) e b) do número anterior, os benefícios automáticos não produzem os seus efeitos no ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos;
- O disposto nos números anteriores aplica-se sempre que as situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 5 ocorram, relativamente aos impostos periódicos, no final do ano ou período de tributação em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, na data em que o facto tributário ocorreu;
- É proibida a renúncia aos benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento oficioso, sendo, porém, permitida aos benefícios fiscais dependentes de requerimento do interessado, bem como aos constantes de acordo, desde que aceite pela administração tributária.

## 5. BENEFÍCIOS FISCAIS EM VIGOR EM 2014

Os benefícios fiscais em vigor estão transcritos no Estatuto dos Benefícios Fiscais, encontrando-se estruturados da seguinte forma:

**PARTE II – Benefícios fiscais com carácter estrutural (Engloba os seguintes capítulos)**

- CAPÍTULO I – Benefícios fiscais de natureza social (artigos 16,17,18 e 19)
- CAPÍTULO II – Benefícios fiscais à poupança (artigos 20 e 21)
- CAPÍTULO III – Benefícios fiscais ao sistema financeiro e mercado de capitais (artigos 22 ao 32- A)
- CAPÍTULO IV – Benefícios fiscais às zonas francas (artigos 33,34,35 e 36)
- CAPÍTULO V – Benefícios fiscais relativos a relações internacionais (artigos 37,38, 39 e 40)
- CAPÍTULO VI – Benefícios fiscais ao investimento produtivo (artigos 41,42 e 43)
- CAPÍTULO VII – Benefícios fiscais relativos a bens imóveis (artigos 44 ao 50)
- CAPÍTULO VIII – Outros benefícios fiscais (artigos 51 ao 59)
- CAPÍTULO IX – Benefícios fiscais à reestruturação empresarial (artigo 60)
- CAPÍTULO X – Benefícios fiscais relativos ao mecenato (artigos 61 ao 66)
- CAPÍTULO XI – Benefícios às cooperativas (artigo 66-A)
- CAPÍTULO XII – Benefícios pela exigência de factura (artigo 66-B)
- CAPÍTULO XIII – Benefício ao reinvestimento de lucros e reservas (artigo 66-C a 66-L)

**PARTE III – Benefícios fiscais com carácter temporário (artigos 67 ao 74)**

Destacamos ainda a introdução de um novo benefício fiscal, contemplado no Capítulo XIII, denominado de DLRR – Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos.

Este é um regime de incentivos fiscais ao investimento para pequenas e médias empresas, consistindo numa dedução à colecta do IRC de um montante de até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em activos elegíveis, no prazo de dois anos.

O montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, em cada período de tributação, é de 5 milhões de euros, sendo a dedução efectuada até à concorrência de 25% da colecta do IRC.

**Medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias**

- Não foram renovados os incentivos do artigo 70.º do EBF, que previa, entre outros, benefícios de majoração dos gastos com combustíveis suportados em território nacional, por sujeitos passivos deste sector de actividade.

# VII Parte

## CONTENCIOSO FISCAL

# 1.º CAPÍTULO

# SISTEMA FISCAL E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

## 1. SISTEMA FISCAL E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

É essencial a qualquer sistema fiscal a existência de uma lei que defina os seus princípios fundamentais, as garantias dos contribuintes e os poderes da Administração Tributária, tornando-o assim mais estável e eficiente, uma vez que a dispersão e a incoerência do sistema prejudicam a aceitação das regras tributárias e dificultam o combate à fraude e à evasão fiscal.

Antes da entrada em vigor da Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), não existia no ordenamento jurídico português um diploma único que concentrasse e clarificasse as regras fundamentais do sistema tributário. Uma vez que a imagem de um sistema tributário disperso e contraditório prejudica fortemente a aceitação das suas normas e, consequentemente, a eficácia do combate à fraude e evasão fiscal, a aprovação deste diploma foi um marco importante para o sistema fiscal português, que tem vindo a contribuir para tornar mais seguras as relações entre a Administração Tributária e os contribuintes e a uniformizar os critérios de aplicação deste ramo do direito, dos quais depende a aplicação efectiva do princípio da igualdade e a estabilidade e coerência do sistema tributário.

Conforme pode ler-se no preâmbulo da LGT, a publicação deste diploma visou ainda dotar o sistema tributário português de um meio que o aproximasse do sistema tributário das sociedades democráticas mais avançadas, modernizando-o e garantindo a estabilidade do sistema, a redução das desigualdades na sociedade portuguesa através da redistribuição da carga fiscal, a simplificação, modernização e desburocratização da administração fiscal e aduaneira, a prossecução, com mais eficácia, da luta contra a evasão e fraude fiscais e aduaneiras e a promoção e desenvolvimento socioeconómico sustentável, em particular pela criação de condições favoráveis ao reforço da competitividade, ao crescimento económico e ao emprego e à consolidação e criação de empresas viáveis.

A LGT é uma lei sem valor reforçado, que não prevalece hierarquicamente sobre os outros diplomas fiscais. Todavia, acaba por lhe ser reconhecida alguma prevalência, na medida em que regula aspectos nucleares da relação jurídico-tributária e também do procedimento tributário.

Já o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, regula essencialmente o processo judicial tributário e o processo de execução fiscal.

As alterações introduzidas neste diploma visaram torná-lo mais simples e eficaz, sem prejudicar nos direitos e garantias dos contribuintes e contribuindo para uma maior celeridade na declaração e realização dos direitos tributários.

Cumpre ainda referir o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho. Este diploma tipifica as infracções tributárias aduaneiras e não aduaneiras, com natureza de crime ou de contra-ordenação, e define as sanções aplicáveis a cada uma delas, bem como o respectivo processo de aplicação.

A LGT e o CPPT aplicam-se:

a) Às contribuições e impostos administrados pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), agora Administração Tributária e Aduaneira, abreviadamente AT (assim redenominada pelo Decreto-lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro);
b) Aos impostos estaduais e locais;
c) Aos impostos aduaneiros e especiais de consumo, incluindo o imposto sobre veículos;
d) Às contribuições da entidade patronal e as cotizações do trabalhador para a Segurança Social, que a jurisprudência superior incluindo constitucional reconhece hoje maioritariamente como impostos, e aos impostos extra-fiscais em geral.

Além de aos impostos, a LGT e o CPPT aplicam-se subsidiariamente às taxas, incluindo tarifas, e demais contribuições financeiras a favor do Estado e outros entes públicos, dada a natureza tributária de que estas prestações igualmente se revestem. Além do mais, actualmente, existem uma série de outras prestações que, não sendo impostos nem taxas, são cobradas coercivamente pela AT, na sequência da aprovação de leis que lhe atribuem tal competência (é o caso, por exemplo, das passagens no sistema Via Verde sem identificador).

## 2. O SISTEMA FISCAL

### 2.1. Fontes e princípios do Direito Fiscal

A mais importante fonte de direito fiscal, de uma perspectiva hierárquica, é a Constituição da República Portuguesa (CRP), da qual consta um conjunto de normas designadas por "constituição fiscal" e que inclui os princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica, da proibição do referendo fiscal, da igualdade fiscal, da consideração fiscal da família, do respeito pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais e o princípio do Estado Social. Estes princípios, que serão desenvolvidos infra, constam dos artigos 103.º e seguintes da CRP e visam disciplinar a tributação e garantir que a mesma é sujeita a regras, nomeadamente sobre o quem, o como, o quando, o quê e o quanto da tributação.

São ainda fonte de direito fiscal o direito comunitário, as convenções internacionais de que Portugal é parte, a lei, o costume, os regulamentos, os contratos e, finalmente, a doutrina e a jurisprudência.

Os tributos classificam-se como (i) fiscais e parafiscais e (ii) estaduais, regionais e locais. Decorre do n.º 2 do artigo 3.º da LGT que os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas

por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, sendo que o regime destas últimas consta de lei especial.

Estabelece o n.º 1 do artigo 5.º da LGT que a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, assentando os impostos, em especial, na capacidade contributiva revelada através do rendimento, da sua utilização ou do património.

Por outro lado, nos termos do n.º 2 dessa norma, a tributação deve respeitar os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material. Note-se que estes são os princípios gerais, que não têm de se verificar em cada imposto em concreto, havendo impostos especialmente vocacionados para promover uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, como é o caso do IRS, e outros dirigidos sobretudo à angariação de receitas, como são o caso do IVA e, sobretudo, dos impostos especiais de consumo.

Estes princípios resultam, também, do disposto nos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Assim, a violação do princípio da tributação de acordo com a capacidade contributiva é fundamento da inconstitucionalidade de qualquer norma tributária que, caso o não tenha em conta, ofende o princípio da igualdade.

A noção de taxa encontra-se prevista no n.º 2 do artigo 4.º da LGT, determinando que estas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, existindo uma relação de equivalência jurídica entre a obrigação do seu pagamento e o serviço obtido por um particular. As taxas distinguem-se, assim, dos impostos, cujo pagamento não tem uma contrapartida directa em termos de serviço prestado aos contribuintes. De referir ainda que as taxas não estão sujeitas ao princípio da capacidade contributiva, muito embora os seus montantes variem normalmente em função da capacidade económica de quem a elas está sujeito.

Ainda que exista a acima referida equivalência jurídica, as taxas podem ser consideradas um imposto – nomeadamente quando estivermos perante prestações tributárias manifestamente desproporcionais ao serviço público prestado, ao bem fornecido e ao obstáculo jurídico de cuja remoção dependa o comportamento do contribuinte.

Nos termos do disposto no artigo 6.º da LGT, a tributação directa (que incide sobre o rendimento) tem também em conta a necessidade de o sujeito passivo e o agregado familiar a que pertença disporem dos bens e rendimentos necessários a uma vida condigna, através da salvaguarda de um mínimo de existência, a situação patrimonial, incluindo legítimos encargos, do agregado familiar e a doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.

No que concerne a tributação das empresas, incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Já a tributação indirecta favorecerá os bens e consumos de primeira necessidade – o que é visível, nomeadamente, através das isenções e da aplicação de taxas reduzidas de IVA a determinados bens e serviços. Este aspecto resulta também da

CRP, que embora estipule que a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, refere ainda que devem ser onerados os consumos de luxo.

O desagravamento fiscal de bens essenciais não pode, todavia, ser feito sem ter em conta que o IVA é um imposto de origem comunitária, fortemente harmonizado, e portanto o legislador português está limitado às regras comuns do IVA. No entanto, estas regras já assumem uma tributação mais agravada para os bens de luxo, razão pela qual o objectivo está em princípio atingido.

A tributação do património tem em conta, também, a satisfação das necessidades de financiamento das autarquias locais, devendo promover a igualdade dos cidadãos (nomeadamente através da estrutura progressiva de taxas de IMT).

A tributação visa também atingir um conjunto de finalidades extra-fiscais, nomeadamente favorecer o emprego, o aforro e o investimento socialmente relevante, devendo ainda ter em consideração, no quadro de uma sã concorrência, a competitividade e internacionalização da economia portuguesa (artigo 7.º da LGT). As medidas que em concreto permitem atingir estes fins constam de vários diplomas.

A tributação não pode discriminar negativamente qualquer profissão ou actividade, nem prejudicar a prática de actos legítimos de natureza pessoal (artigo 7.º, n.º 3 da LGT).

Estabelece o artigo 10.º da LGT que, o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.

### 2.2. As normas fiscais. Interpretação e aplicação no tempo e no espaço

As normas jurídicas fiscais interpretam-se como quaisquer outras normas jurídicas – conforme resulta, aliás, do n.º 1 do artigo 11.º da LGT. Quando, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei. Caso subsistam dúvidas sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve então atender-se à substância económica dos factos tributários.

As normas sobre incidência, taxas e benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, mas susceptíveis de interpretação extensiva.

Em Portugal, vigora o princípio da irretroactividade da lei fiscal. Assim, as normas fiscais que criam impostos (quer as que criam novas regras de incidência, quer as que procedem ao agravamento das taxas ou revogação de benefícios fiscais com efeitos para o passado) apenas podem dispor para o futuro (cfr. o disposto no n.º 1 do artigo 12.º da LGT e no n.º 3 do artigo 103.º da CRP).

Todavia, esta regra nem sempre tem sido seguida – o Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional, que se pronunciou sobre o agravamento da taxa de tributação autónoma incidente sobre as despesas de representação e encargos com veículos ligeiros de passageiros feito através da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, e conside-

rou que a norma não era materialmente inconstitucional, apesar de estarmos perante uma alteração realizada em Dezembro, que teria impacto relativamente a todo o ano fiscal, sendo impossível aplicar a norma proporcionalmente.

Já as normas de procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses anteriormente constituídos dos contribuintes. A aplicação imediata não compreende, porém, as normas de determinação da matéria colectável que tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária.

As normas sancionatórias incriminatórias, quer a título de crime, quer de contra-ordenação fiscal, não são susceptíveis de aplicação retroactiva. É aplicável aos crimes e contra-ordenações fiscais o princípio da retroactividade da nova lei fiscal mais favorável expresso no n.º 4 do artigo 29.º da CRP, nos termos do qual ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais grave do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respectivos pressupostos, aplicando-se retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido.

No que concerne ao seu âmbito de aplicação territorial, e sem prejuízo das convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário, as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional. Entre as excepções ao princípio da territorialidade entendido em sentido formal inserem-se, assim, os mecanismos de assistência mútua, visando a troca de informações e a cobrança coerciva dos impostos sobre o rendimento, o património, o IVA e sobre prémios de seguros.

Já quanto à tributação pessoal, ficam abrangidos todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos.

## 3. GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

O direito fiscal português encontra-se moldado por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais que estabelecem os limites da tributação, a chamada "constituição fiscal", que visam disciplinar a tributação e garantir que a mesma é sujeita a regras, nomeadamente sobre o quem, o como, o quando, o quê e o quanto da tributação.

Este sistema de garantias, criado pela Constituição e pelas leis tributárias, pode ser geral – comum aos diversos impostos e restantes prestações tributárias ou especial (é o caso das disposições da CRP, da LGT, do CPPT, etc.), na medida em que se aplica apenas a alguns deles.

### 3.1. Garantias gerais. O princípio da legalidade

De acordo com este princípio, os contribuintes apenas estão obrigados ao pagamento dos impostos criados por lei, a qual define o âmbito da sua incidência, taxas e benefícios fiscais (cfr. o disposto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP). Este princípio desdobra-se em dois aspectos:

(i) Princípio da reserva de lei formal – estas matérias apenas podem ser criadas, ou alteradas, através de lei aprovada no Parlamento, ou de decreto-lei aprovado pelo Governo, com base numa autorização legislativa (cfr. o disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP);

(ii) Princípio da reserva de lei material – o diploma em causa deve conter a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP, nomeadamente a incidência (real, ou seja, material, temporal, quantitativa e espacial, e pessoal, relativa à definição dos sujeitos da relação tributária, os responsáveis e substitutos tributários, etc.), a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

O princípio da legalidade aplica-se também à transposição das directivas comunitárias para o direito interno português que alterem elementos essenciais dos impostos – incidência, taxas e benefícios fiscais – e as garantias dos contribuintes. Cabem ainda na referida reserva relativa a definição dos crimes fiscais e das sanções principais e acessórias aplicáveis, bem como do regime geral das contra-ordenações fiscais (cfr. n.º 2 do artigo 103.º e alínea c) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP).

### 3.2. Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança ou certeza jurídica, ínsito na ideia de Estado de direito democrático (artigo 2.º da CRP), tem como fundamento a necessidade de definição da situação tributária dos contribuintes. Daí que vigore em Portugal a regra da irretroactividade da lei fiscal e que existam regras relativas aos prazos de caducidade e prescrição, pois só regras deste tipo permitem definir com clareza e certeza a posição tributária dos contribuintes face aos poderes da Administração Tributária e delimitar temporalmente a possibilidade de exercício dos seus direitos e a possibilidade de a Administração Tributária vir a realizar correcções.

#### 3.2.1. O prazo de caducidade do direito de liquidação

Um dos reflexos da garantia do princípio da segurança jurídica é a sujeição do direito de liquidação e cobrança das obrigações tributárias a prazos, respectivamente, de caducidade e de prescrição. É de interesse público e também do interesse dos cidadãos a rápida definição das situações tributárias, dentro das possibilidades que a Administração Tributária tenha ao seu dispor de averiguação dos factos tributários e de proceder à cobrança coerciva das obrigações tributárias.

O prazo geral de caducidade é de quatro anos, conforme resulta do disposto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, e conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributa-

ção seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário (cfr. o n.º 4 do mesmo preceito legal).

Existem, todavia, diversas excepções a este prazo, referindo-se, a título exemplificativo, as seguintes:

- Em caso de ter sido efectuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito (n.º 3 do artigo 45.º da LGT);
- Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na LGT, o prazo de caducidade é de três anos (n.º 2 do artigo 45.º da LGT);
- Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano (cfr. n.º 5 do artigo 45.º);
- O prazo é de 12 anos sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com:
  a) País, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças que devendo ser declarados à Administração Tributária o não seja; ou
  b) Contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados-membros da União Europeia, ou em sucursais localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos de IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários.
- O prazo de caducidade do IMT são os oito anos posteriores à aquisição ou à data em que a isenção ficou sem efeito (n.º 1 do artigo 35.º do CIMT);
- O prazo de caducidade do direito de liquidação do Imposto do Selo em virtude das aquisições de bens tributadas pela verba 1.1. da Tabela Geral ou de transmissões gratuitas é, nos termos do artigo 39.º, n.º 1, do Código do Imposto de Selo, de oito anos contados da data da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito.

O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação (cfr. o disposto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT).

O prazo de caducidade suspende-se, ainda:

a) Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;
b) Em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;
c) Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;
d) Em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão;
e) Com a apresentação do pedido de revisão da matéria colectável, até à notificação da respectiva decisão.

Caso sejam aplicadas sanções da perda de benefícios fiscais de qualquer natureza, o prazo de caducidade suspende-se desde o início do respectivo procedimento criminal, fiscal ou contra-ordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final.

De referir ainda que, caso se realize fiscalização tributária por solicitação do sujeito passivo (ou de terceiro que nela demonstre ter interesse legítimo), não podem ser praticados posteriormente à notificação das suas conclusões ao contribuinte novos actos tributários de liquidação com fundamento em factos ocorridos no período compreendido na referida acção e incluídos no seu objecto.

### 3.2.2. O prazo de prescrição das obrigações tributárias

O prazo geral de prescrição das obrigações tributárias é de oito anos (artigo 48.º da LGT) contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários, sendo que a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação.

Decorre do artigo 49.º da LGT que a prescrição se interrompe com a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo. A interrupção tem lugar apenas uma vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar. Por outro lado, o prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou transitada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.

Finalmente, o prazo de prescrição suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.

#### 3.2.3. Outras situações de tutela da certeza e segurança das obrigações tributárias

Existem várias outras manifestações do princípio da certeza e segurança aplicados às relações jurídico–tributárias, nomeadamente:

- Salvo em cumprimento de decisão judicial, a Administração Tributária, em relação ao objecto de um pedido de informação vinculativa, não pode posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, conforme decorre do n.º 14 do artigo 68.º da LGT;
- Só pode haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se a fiscalização visar apenas a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspecção ou inspecções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas (n.º 4 do artigo 63.º da LGT).

### 3.3. Celeridade

A Administração Tributária está sujeita a um dever geral de celeridade, estando o exercício dos seus direitos perante o contribuinte sujeito aos prazos previstos no artigo 57.º da LGT.

Assim, o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a Administração Tributária e os contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatórios. Este prazo, que se suspende no caso de a dilação do procedimento ser imputável ao sujeito passivo por incumprimento dos seus deveres de cooperação, não é aplicável, por exemplo, aos pedidos de informação vinculativa, os quais são respondidos no prazo de 150 dias, ou de 120 dias, caso lhes seja reconhecido o carácter de urgência, o que apenas pode suceder se forem acompanhados de uma proposta de enquadramento tributário. A prestação urgente de uma informação vinculativa está sujeita ao pagamento de uma taxa entre 25 e 2.500 unidades de conta, a fixar em função da complexidade da matéria. Se o pedido não for respondido no prazo de 120 dias, considera-se tacitamente sancionado o enquadramento proposto pelo contribuinte.

O incumprimento do prazo de quatro meses para conclusão do procedimento tributário, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial (cfr. o disposto

no n.º 5 do artigo 57.º da LGT). Neste caso, o indeferimento tácito é susceptível de impugnação judicial, nos termos do disposto no artigo 102.º do CPPT.

O limite do prazo de 6 meses aplica-se também à conclusão das acções de inspecção tributária (artigo 36.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária), muito embora estas possam ser prorrogadas por mais dois períodos de três meses cada, mas apenas quando se revestirem de carácter geral ou polivalente por visarem o apuramento de toda a situação tributária do sujeito passivo por todo um período de tempo determinado e a situação tributária for de especial complexidade a confirmar pelo dirigente do serviço ou revelar indícios de fraude fiscal.

Os actos do procedimento tributário devem ser praticados no prazo de oito dias, salvo disposição legal em sentido contrário. Os prazos em processo tributário são contínuos, contando-se nos sábados, domingos e feriados, e os prazos que terminem em dia não útil passam para o primeiro dia útil seguinte. As certidões são obrigatoriamente passadas no prazo de 3 dias (processos informatizados), ou de 5 dias (processos não informatizados), podendo ser passadas em 48 horas caso a Administração Tributária disponha dos elementos necessários e o contribuinte invoque fundamentadamente urgência na sua obtenção.

Regra geral, a validade das certidões passadas pela Administração Tributária é de um ano, excepto as certidões comprovativas de situação tributária regularizada, que têm a validade de três meses. A validade das certidões que estejam sujeitas a prazo de caducidade pode ser prorrogada, em algumas circunstâncias.

Actualmente, encontra-se prevista a utilização de tecnologias da informação e da comunicação pela Administração Tributária, a qual dispõe de um serviço na Internet que proporciona, nos termos referidos no número anterior, funcionalidades idênticas às dos serviços em instalações físicas (cfr. o disposto no artigo 60.º-A da LGT). Encontra-se, assim, facilitado o cumprimento deste dever de celeridade.

### 3.4. Confidencialidade

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 64.º da LGT, os dirigentes, funcionários e agentes da Administração Tributária, bem como quem obtenha elementos protegidos pelo sigilo fiscal, estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado. O dever de sigilo cessa nos seguintes casos:

a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;
c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;

d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e do Código de Processo Penal.

Decorre do n.º 4 deste preceito legal que o dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

O n.º 5 do mesmo preceito legal estabelece que não contende com o dever de confidencialidade:

a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa;
b) A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras, de acordo com listas que a Administração Tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade.

De referir que, considera-se como situação tributária regularizada o pagamento integral de quaisquer tributos, a inexistência de situações de mora ou a sua regularização em conformidade com as disposições e planos previstos no CPPT e demais legislação em vigor.

Compete ao Ministro das Finanças, nos termos do disposto no artigo 64.º-A da LGT, definir regras especiais de reserva da informação a observar pelos serviços da Administração Tributária no âmbito dos processos de derrogação do dever de sigilo bancário.

Noutras situações em que o sigilo profissional não é absoluto, nomeadamente em processo criminal, pode o tribunal superior ordenar a prestação de depoimento, quando a testemunha invocar o segredo profissional, nos casos em que a Polícia Judiciária detenha directamente poderes de investigação dos crimes tributários e nas situações de partilha de dados entre os serviços da Administração Tributária e da Segurança Social.

### 3.5. Presunção da verdade das declarações e escrita

Regra geral, presume-se verdadeira e de boa-fé a actuação do contribuinte e da Administração Fiscal, com respeito, assim, dos valores fundamentais do direito e da confiança suscitada na contraparte, tendo em conta o objectivo a alcançar com a actuação empreendida (artigo 75.º da LGT). A presunção de verdade e boa-fé reflecte-se na repartição do ónus de prova dos factos tributários e da quantificação da matéria tributável.

Assim, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal – pelo que a liquidação de imposto realizada pela

Administração Tributária deve ser realizada com base na declaração apresentada pelo contribuinte, no prazo e termos previstos na lei.

Note-se que a força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a Administração Tributária os confirmar.

Esta presunção de veracidade não se verifica quando:

a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;
b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;
c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei;
d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A da LGT.

Nestes casos, poderá haver lugar à aplicação de métodos indirectos, os quais têm natureza excepcional, como resulta do artigo 87.º da LGT. Podem ser aplicados métodos indirectos nos seguintes casos:

a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei;
d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;
e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;
f) Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a €100.000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Pode ainda haver lugar à aplicação de métodos indirectos quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

Na aplicação da tabela legal tomam-se em consideração (i) os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do seu agregado familiar, (ii) os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do seu agregado familiar, adquiridos nesse ano, ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenha, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo, (iii) os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar e (iv) a soma dos montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A, no ano em causa[1].

De referir que, a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio actualizar os valores relativos às manifestações de fortuna e rendimento padrão, que actualmente tem os seguintes termos:

| Manifestações de fortuna | Rendimento-padrão |
|---|---|
| Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a €250.000 | 20% do valor de aquisição |
| Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a €50.000 e motociclos de valor igual ou superior a €10.000 | 50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes |
| Barcos de recreio de valor igual ou superior a €25.000 | Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes |
| Aeronaves de turismo | Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes |
| Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a €50.000 | 50% do valor anual |
| Montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A | 100% da soma dos montantes anuais transferidos. |

1 Nos termos do disposto no n.º 6 deste artigo, os sujeitos passivos do IRS são obrigados a mencionar na declaração de rendimentos a existência e a identificação de contas de depósitos ou de títulos abertas em instituição financeira não residente em território português ou em sucursal localizada fora do território português de instituição financeira residente, de que sejam titulares, beneficiários ou que estejam autorizados a movimentar. Considera-se beneficiário o sujeito passivo que controle, directa ou indirectamente, e independentemente de qualquer título jurídico mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, os direitos sobre os elementos patrimoniais depositados nessas contas.

Nos termos do n.º 3 do artigo 89.º-A, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada.

A competência para aplicação dos métodos indirectos, com base em manifestações de fortuna desproporcionais ao rendimento declarado é, nos termos do n.º 6 do artigo 89.º-A, do director de finanças da área do domicílio fiscal do contribuinte.

Segundo o referido n.º 10 do artigo 89.º-A, a decisão de avaliação da matéria colectável segundo o método indirecto regulado nessa norma legal, após tornar-se definitiva, deve ser comunicada pelo director de finanças ao Ministério Público e, tratando-se de funcionário ou titular de cargo sob tutela de entidade pública, também à tutela destes, para efeitos de averiguações no âmbito da respectiva competência.

Note-se que, de acordo com o n.º 11 do artigo 89.º-A, a avaliação indirecta deve ser feita no âmbito de um procedimento que inclua a investigação das contas bancárias, podendo no seu decurso o contribuinte regularizar a situação tributária, identificando e justificando a natureza dos rendimentos omitidos e corrigindo as declarações dos respectivos períodos.

No caso de pessoas colectivas, o artigo 63.º-C da LGT impõe a existência de contas exclusivamente afectas à actividade empresarial. De acordo com esse preceito legal, os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada (estão abrangidos os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de tributação) estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através do qual devam ser exclusivamente movimentados os pagamentos e recebimentos relativos à actividade empresarial desenvolvida. Segundo o n.º 2 dessa disposição legal, devem ser efectuados através dessa conta ou contas todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos dos sócios, bem como quaisquer outros adiantamentos de ou a favor dos sujeitos passivos. Nos termos do disposto no n.º 3 da referida norma, os pagamentos respeitantes a facturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a €1.000 devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respectivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.

O ónus da prova de que as declarações e escrita do contribuinte não correspondem à realidade é da Administração Tributária, nos termos do disposto no artigo 74.º da LGT. Por outro lado, em caso de aplicação de métodos indirectos, compete à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação.

A presunção da verdade das declarações e escrita do contribuinte, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT, não prejudica, de acordo com o n.º 1 do artigo 76.º, a fé pública das informações prestadas pela inspecção tributária quando fundamentadas com base em critérios objectivos, ou seja, susceptíveis de aplicação à generalidade dos contribuintes. Também têm fé pública, segundo o n.º 4 do referido artigo 76.º, as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras, ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado português estiver vinculado.

A fé pública das informações oficiais não é absoluta, podendo sempre ser contrariada por prova em contrário do contribuinte (artigo 76.º n.º 4 da LGT).

De referir que, a LGT contém normas sobre informações relativas a operações financeiras, tendo as instituições de crédito e sociedades financeiras de facultar um conjunto de elementos à AT (cfr. artigo 63.º-A LGT).

### 3.6. Direito de informação

O contribuinte tem direito à informação, relativamente a todos os aspectos das suas relações com a Administração Tributária. Vem essencialmente regulado nos artigos 67.º e 68.º da Lei Geral Tributária. Inclui, nomeadamente:

a) Direito à informação pública, sistemática e regular pela administração fiscal dos seus direitos e obrigações, ao esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias e à assistência necessária ao cumprimento dos seus deveres acessórios, em que se incluem a emissão e publicação sistemática de orientações genéricas a que se refere o artigo 68.º-A da LGT;

b) Direito à informação sobre o estado do andamento das petições, reclamações e recursos e data previsível da sua ultimação, bem como sobre a sua concreta situação tributária. A informação em causa é prestada, a requerimento do contribuinte, no prazo de 10 dias. Caso o contribuinte o solicite, a informação deve ser prestada por escrito;

c) Direito à informação vinculativa, já referido a propósito do dever de celeridade e de segurança jurídica. Actualmente, o requerimento é obrigatoriamente apresentado por via electrónica, podendo a informação vinculativa pode ser prestada a advogados, solicitadores, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas e outras entidades legalmente habilitadas ao exercício da consultadoria fiscal sobre a situação tributária dos seus clientes devidamente identificados, sendo também comunicada obrigatoriamente a estes. O pedido de informação vinculativa não pode compreender, nos termos do n.º 3 do artigo 68.º, factos compreendidos por procedimento de inspecção tributária cujo início tenha sido notificado ao contribuinte. A resposta ao pedido de informação vinculativa não é susceptível de impugnação ou recurso judicial, já que o contribuinte pode, não obstante a informação vinculativa, não a seguir, se dela discordar, procedendo a um enquadramento jurídico dos factos objecto do pedido de informação vinculativa diferente daquele a que procedeu a Administração Tributária. A apresentação do pedido de informação vinculativa que não seja respondido no prazo de 150 dias impede a aplicação da cláusula anti-abuso com base nos factos que a tiverem fundamentado (artigos 57.º e 63.º do CPPT). No caso de a informação vinculativa ser dirigida à confirmação dos pressupostos de qualquer benefício fiscal depen-

dente de reconhecimento, os interessados não ficam dispensados de o requerer autonomamente nos termos da lei (cfr. o disposto no n.º 2 do referido artigo 57.º do CPPT). Cumpre ainda referir que, nos termos do n.º 2 do artigo 110.º da Lei n.º 64-A/2008, as informações vinculativas vigentes na data da entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008 caducam no prazo de 4 anos a partir dessa data, salvo quando o contribuinte solicitar a sua renovação nos termos da Lei Geral Tributária;

d) Direito à comunicação antecipada do início da acção de inspecção com a indicação do seu âmbito e extensão e direitos e deveres que lhe assistem, salvo nos casos em que a comunicação antecipada ponha em causa os objectivos da acção, circunstância que à Administração Fiscal cabe fundamentar (artigos 49.º e 50.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária);
e) Acesso à versão electrónica dos códigos e demais legislação tributária actualizada;
g) Direito à publicação pela Administração Tributária de todos os documentos, designadamente despachos normativos internos, circulares e orientações, que comportem enquadramento da actividade administrativa, salvo em caso de informações vinculativas;
h) Direito à solicitação da avaliação de bens ou direitos que constituam a base da incidência de quaisquer tributos, a que a Administração Tributária ainda não tenha procedido. O exercício desse direito depende da prova de interesse legítimo e do pagamento de uma taxa entre limites mínimo e máximo a definir anualmente pelo Ministro das Finanças. A avaliação tem efeitos vinculativos para a Administração Tributária nos três anos posteriores a se ter tornado definitiva (artigo 58.º do CPPT);
i) Direito à homologação com eficácia vinculativa pela Administração Tributária, a requerimento do contribuinte, das conclusões de relatório de inspecção (artigo 64.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária).

No âmbito ainda deste direito, foi aditado um artigo 68.º-A à LGT, relativo aos contribuintes de elevada relevância económica e fiscal. Atendendo à sua importância em termos económicos, à receita fiscal gerada e à crescente complexidade das suas operações, considera-se que estes contribuintes devem ter um acompanhamento permanente e uma gestão tributária diferente.

Posteriormente, foi publicada a Portaria n.º 117/2013, de 25 de Março, que vem estabelecer os critérios para que os contribuintes sejam acompanhados pela Unidade dos Grandes Contribuintes (basta que se verifique um dos critérios):

1. Entidades com um volume de negócios superior a:
    a. €100 milhões (caso exerçam actividades sob a supervisão do Banco de Portugal ou do Instituto Seguros de Portugal);
    b. €200 milhões, nos restantes casos.

2. SGPS constituídas nos termos do D.L. n.º 495/88, de 30/12, com um valor total de rendimentos superior a €200 milhões;
3. Entidades com um valor global de impostos pagos superiores a €20 milhões;
4. Sociedades consideradas relevantes, atendendo, nomeadamente, à sua relação societária com as sociedades abrangidas pelas referidas alíneas;
5. Sociedades integradas em grupos abrangidos pelo RETGS, em que alguma das sociedades integrantes do grupo, dominante ou dominada, seja abrangida pelas condições acima definidas.

A UGC assegura, no domínio da gestão tributária, as relações com os contribuintes que lhe sejam atribuídos e exerce em relação a estes a acção de inspecção tributária e de justiça tributária, nomeadamente:

*a)* Assegura assistência personalizada aos contribuintes, garantindo o acompanhamento do seu relacionamento global com a AT (através de um interlocutor único, o "gestor do contribuinte");
*b)* Presta assistência pré-declarativa (acompanhamento e análise conjunta com os contribuintes das matérias de maior complexidade técnica);
*c)* Analisa e acompanha o comportamento tributário e aduaneiro dos contribuintes e dos sectores de actividade económica em que se inserem (cruzamento de dados);
*d)* Presta informações sobre a situação dos contribuintes, bem como esclarece as dúvidas por eles suscitadas, tendo em consideração as orientações administrativas que contenham a interpretação das leis tributárias;
*e)* Acompanha os procedimentos relativos à liquidação ou controlo da liquidação dos tributos;
*f)* Acompanha os processos de atribuição de benefícios fiscais que dependam do reconhecimento do Ministro das Finanças ou do director -geral da Autoridade Tributária e Aduaneira;
*g)* Realiza procedimentos de inspecção à contabilidade dos contribuintes, com recurso a técnicas de auditoria, confirmando a veracidade das declarações efectuadas, por verificação substantiva dos documentos de suporte;
*h)* Instaura e instrui processos de inquérito, nos termos dos artigos 40.º e 41.º do RGIT;
*i)* Procede à instauração, instrução e apreciação do procedimento tributário, oficiosamente ou por iniciativa do contribuinte, de revisão do acto tributário ou da matéria tributável;
*j)* Procede à instauração, instrução e apreciação do procedimento de reclamação graciosa;
*k)* Colabora com a representação da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.

### 3.7. Direito à fundamentação e notificação

Devem ser fundamentados, nos termos do n.º 1 do artigo 77.º da LGT, todos os actos da Administração Fiscal, para além do acto tributário da liquidação, susceptíveis de afectar os direitos e interesses legítimos dos contribuintes, consistindo a fundamentação na indicação das razões de facto e de direito que os justificam. A fundamentação pode consistir em declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integram o relatório da fiscalização tributária.

A falta ou insuficiência da fundamentação constitui vício de forma, podendo os tribunais tributários anular o acto não ou mal fundamentado, sem prejuízo do direito da Administração Fiscal, sem prejuízo dos prazos legais de caducidade e prescrição, proceder à sua conversão ou reforma nos termos gerais para que remete o n.º 1 do artigo 79.º da LGT.

A exigência e conteúdo da fundamentação dependem do tipo do acto a fundamentar. De acordo com o n.º 2 do artigo 77.º, a fundamentação pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo. Os n.ºs 3 e 4 do artigo 77.º da LGT estabelecem regras sobre a fundamentação em caso de existência de operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, ou de operações financeiras efectuadas entre sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento e qualquer outra entidade sujeita ou não a imposto sobre o rendimento, com a qual aquele esteja em relações especiais e sobre a decisão da tributação por métodos indirectos.

A fundamentação deve ter em conta o direito de audição prévia exercido pelo contribuinte, devendo referir-se expressamente aos argumentos aduzidos – e não, como muitas vezes sucede, referir apenas que esta não trouxe para o processo quaisquer elementos novos.

Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só são eficazes perante estes se forem devidamente notificados (n.º 1 do artigo 36.º do CPPT), mas é requisito da eficácia do acto tributário da liquidação que esta tenha sido não apenas efectuada, mas validamente notificada, com a indicação dos respectivos fundamentos, ao contribuinte dentro do prazo da caducidade (artigo 45.º da LGT).

A notificação deve mencionar a autoria do acto, o seu sentido, a sua data, a fundamentação, os meios de defesa do contribuinte e o prazo do seu exercício. Se a notificação do acto não integrar a fundamentação legal, pode o interessado, nos 30 dias seguintes ou no prazo de reclamação, recurso ou impugnação se for mais curto, requerer a notificação dos fundamentos omitidos ou a passagem de certidão, isenta de qualquer pagamento, que os contenha. Se o interessado utilizar essa faculdade, o prazo de reclamação, recurso ou impugnação apenas se conta a partir da notificação dos fundamentos em falta ou da entrega da certidão que tenha sido requerida (artigo 37.º do CPPT).

Se o tribunal vier a reconhecer como estando errado o meio de reacção contra o acto notificado indicado na notificação, poderá o meio de reacção adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias contados do trânsito em julgado da decisão judicial (n.º 4 do referido artigo 37.º do CPPT).

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 38.º do CPPT, as notificações são efectuadas obrigatoriamente mediante carta registada com aviso de recepção identificando claramente o remetente, sempre que o acto a notificar seja susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte ou quando se convoque o contribuinte para assistir ou participar em actos ou diligências. Basta, no entanto, a carta registada para a notificação das liquidações dos tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou das correcções à matéria tributável que tenham sido objecto de notificação para efeitos do exercício do direito de audição. Nos restantes casos, as notificações realizam-se mediante carta registada, salvo as liquidações de impostos periódicos nos prazos previstos na lei, em que é empregue a simples via postal.

Decorre do n.º 3 do artigo 39.º do CPPT que, se a notificação for feita por carta registada com aviso de recepção, produz efeitos a partir da data de assinatura do aviso, que pode ser feita por terceiro encontrado no domicílio do contribuinte, presumindo-se nesse caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário. Se o aviso de recepção for devolvido, ou não vier assinado por o destinatário se recusar a recebê-lo, ou o destinatário não o ter levantado no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que, entretanto, o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias subsequentes à devolução da carta registada com aviso de recepção, presumindo-se feita se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade da comunicação da mudança de residência no prazo legal. Nesse caso, considera-se momento da notificação o 3.º dia útil posterior ao do registo ou o 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

Se a notificação for feita por simples carta registada, presume-se efectuada no terceiro dia posterior ao do registo, podendo, no entanto, o interessado contrariar essa presunção quando solicite à Administração Tributária ou tribunal informação sobre a data efectiva da recepção (Cfr. artigo 39.º n.º 1 do CPPT).

Essa faculdade só se aplica, no entanto, quando não for imputável ao notificado o facto de a notificação ter sido realizada em data posterior à presumida.

O contribuinte não pode opor à Administração Tributária o atraso na notificação, se a sua causa for o incumprimento do dever de comunicação da alteração do domicílio ou sede. A mudança de domicílio ou sede é, na verdade, ineficaz, enquanto não for comunicada à AT, sem prejuízo do direito desta rectificar oficiosamente o domicílio do contribuinte, quando a rectificação possa ser efectuada pelos meios ao seu dispor (n.º 4 do artigo 19.º da LGT).

As notificações que não devam ser efectuadas por carta registada com aviso de recepção podem ainda ser efectuadas por fax, quando a AT tenha conhecimento do número de fax do notificando e possa ulteriormente confirmar o conteúdo da mensagem e o momento em que foi enviada. Nesse caso, presume-se que a notificação

foi feita na data da emissão, servindo de prova, respectivamente, a cópia do aviso de onde conste a menção de que a mensagem foi enviada com sucesso, bem como a data, hora e número de telefax do receptor, ou o extracto da mensagem efectuado pelo funcionário, o qual será incluído no processo (artigo 38.º do CPPT).

As notificações também podem ser realizadas mediante transmissão electrónica de dados. Actualmente, o domicílio fiscal integra a caixa postal electrónica. A Lei do Orçamento do Estado para 2012 veio obrigar os sujeitos passivos do IRC e os sujeitos passivos enquadrados no regime normal mensal do IVA que tenham, ou devam ter, contabilidade organizada, a comunicar a criação da caixa postal electrónica até 30 de Março de 2012, devendo os sujeitos passivos enquadrados no regime normal do IVA, não abrangidos pela alínea anterior, fazê-lo até 30 de Abril de 2012.

Posteriormente, a Lei do Orçamento do Estado para 2013 alterou a LGT, aditando um n.º 9 ao artigo 19.º deste diploma, que estabelece como segue: "Os sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português e os estabelecimentos estáveis de sociedades e outras entidades não residentes, bem como os sujeitos passivos residentes enquadrados no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, são obrigados a possuir caixa postal eletrónica, nos termos do n.º 2, e a comunicá-la à Administração Tributária no prazo de 30 dias a contar da data do início de actividade ou da data do início do enquadramento no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, quando o mesmo ocorra por alteração.".

As notificações efectuadas por esse meio equivalem, conforme os casos, à remessa por via postal registada ou por via registada com aviso de recepção e consideram-se feitas no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica ou, no limite, no 25.º dia posterior ao seu envio, caso o contribuinte não aceda à caixa postal electrónica antes. Esta presunção apenas pode ser ilidida pelo contribuinte quando, por facto que não lhe seja imputável, a notificação ocorrer em data posterior à presumida e nos casos em que se comprove que o contribuinte comunicou a alteração da caixa postal electrónica.

Finalmente, no caso de remessa pelo correio, sob registo, de requerimentos, petições ou outros documentos dirigidos à Administração Tributária, considera-se que a mesma foi efectuada na data do respectivo registo, salvo o especialmente estabelecido nas leis tributárias.

### 3.8. Direito a juros indemnizatórios

O contribuinte tem direito a ser ressarcido pelo Estado dos prejuízos resultantes do pagamento indevido de contribuições e impostos causado por erro imputável aos serviços (artigo 43.º da LGT), devendo requerer o seu pagamento na reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto de liquidação. Se o pagamento do imposto tiver sido efectuado após o termo dos prazos normais de reclamação graciosa ou impugnação judicial, os juros indemnizatórios devem ser reclamados ou impugnados autonomamente (artigo 61.º do CPPT).

São devidos também juros indemnizatórios quando, nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à Administração Tributária.

Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas (n.º 2 do artigo 42.º da LGT).

A competência para o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios cabe respectivamente à entidade competente para a decisão da reclamação graciosa, do pedido de revisão oficiosa do acto tributário, que determine a restituição oficiosa do imposto em caso de incumprimento do prazo legal e para o processamento da nota de crédito igualmente efectuado fora do prazo legal. Em caso de anulação judicial do acto tributário, cabe à entidade que execute a decisão judicial determinar o pagamento dos juros indemnizatórios a que houver lugar.

Os juros indemnizatórios são liquidados e pagos no prazo de 90 dias após a decisão que reconheceu o respectivo direito ou do termo do prazo legal da restituição oficiosa do tributo (n.º 3 do artigo 61.º do CPPT). Se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea (n.º 4 do mesmo preceito legal).

### 3.9. Direito de audição, reclamação, impugnação e oposição

Trata-se de direitos da maior relevância, pois permitem ao contribuinte reagir contra actos que lhe são desfavoráveis, concretizando a garantia geral do exercício do contraditório no procedimento e no processo tributário.

O procedimento e processo tributário estão, com efeito, estruturados em ordem a que o contribuinte possa reclamar ou recorrer de todas as decisões da Administração Tributária que afectem os seus direitos e interesses. Em caso de insuficiência, inadequação ou mera impropriedade dos meios alternativos de reclamação ou impugnação para a tutela dos direitos e interesses do contribuinte, dispõe este, ainda, entre outros, dos meios contenciosos suplementares da acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legítimos legalmente protegidos e da acção para a condenação à prática de actos ou condenações devidas que, quando esteja em causa a actuação de pretensões dirigidas à prática de actos administrativos, designadamente a atribuição de isenções e benefícios fiscais, segue, com as necessárias adaptações, os termos da acção administrativa especial prevista e regulada no Código de Processo nos Tribunais Administrativos:

**a) Direito de audição**

A Constituição consagra o princípio da participação dos particulares na formação das decisões que lhes digam respeito, princípio previsto no artigo 60.º da LGT. A audição prévia pode ser exercida por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;
b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;
e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

É dispensado no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável, bem como no caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito. Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) supra, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

Nos termos do n.º 6 do artigo 60.º da LGT, deve a Administração Tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto de decisão e a sua fundamentação para que este exerça o direito de audição prévia, oralmente ou por escrito, no prazo de 15 dias, podendo este prazo geral ser alargado até ao máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria. A fundamentação da decisão deve ter em conta, aderindo ou rejeitando, total ou parcialmente, a posição do contribuinte expressa na audiência prévia.

O direito de audição está sujeito a regulamentação especial na inspecção tributária – nos termos do artigo 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, a audição deve recair sobre o projecto de conclusões do relatório final elaborado pelos serviços de inspecção tributária, que deverão identificar e sistematizar os factos tributários detectados e proceder à respectiva qualificação jurídico-tributária.

Igualmente especial é o regime do direito de audição em caso de aplicação de cláusula anti-abuso, que é obrigatoriamente autorizada pelo dirigente máximo do serviço e o contribuinte é previamente ouvido acerca do projecto de decisão, devendo pronunciar-se no prazo de 30 dias após a notificação por carta registada para o efeito.

**b) Direito de reclamação no procedimento de revisão**

O direito de reclamação abrange, nos casos previstos na lei, os actos de fixação da matéria tributável que antecedem a liquidação e o próprio acto tributário de liquidação.

A reclamação autónoma dos actos de fixação da matéria tributável apenas tem lugar actualmente em caso de aplicação de métodos indirectos e vem regulada nos artigos 91.º e 92.º da LGT.

A reclamação é apresentada nos 30 dias posteriores à notificação da decisão, devendo na petição o contribuinte indicar perito que o represente e também, se entender conveniente, requerer a designação de um perito independente. A reclamação tem efeito suspensivo da liquidação do tributo.

Recebido o pedido de revisão e se estiverem reunidos os requisitos legais da sua admissão, será designado no prazo de oito dias um perito da Administração Tributária que preferencialmente não deve ter tido qualquer intervenção anterior no processo e marcará uma reunião entre este e o perito indicado pelo contribuinte a realizar no prazo máximo de 15 dias.

A convocação da reunião é efectuada com antecedência não inferior a 8 dias por carta registada. O procedimento de revisão da matéria colectável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da Administração Tributária, com a participação do perito independente, quando o houver, e visa o estabelecimento de um acordo nos termos da lei quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação. Os termos desse debate vêm regulados no artigo 92.º.

O debate é dirigido pelo perito da administração tributária, mas o perito do contribuinte tem acesso a todos os elementos que tenham fundamentado o pedido de revisão.

Caso o procedimento se conclua por acordo entre ambos os peritos, é na base do acordo que deve ser efectuada a liquidação do tributo. Esse acordo, em caso de alteração da matéria fixada, é obrigatoriamente fundamentado. Na falta de acordo o órgão competente para a fixação da matéria tributável resolverá também fundamentadamente segundo o seu prudente juízo, podendo alterar para mais ou para menos a matéria tributável inicialmente fixada, tendo em conta as posições de ambos os peritos. Se intervier perito independente, a decisão deve obrigatoriamente fundamentar a adesão ou rejeição, total ou parcial, do seu parecer.

Poderá ser aplicado, a título de custas, sem prejuízo da regra geral da gratuitidade do procedimento de revisão, nos termos do n.ºs 8 a 10 do artigo 91.º, da LGT, um agravamento até 5% da colecta reclamada quando se verificarem simultaneamente as circunstâncias de ser imputável ao contribuinte a aplicação de métodos indirectos, a reclamação ser destituída de qualquer fundamento e, tendo sido deduzida impugnação judicial, esta tenha sido julgada improcedente.

**c) A reclamação da fixação de valores patrimoniais**

Quanto a esta questão, remete-se para o capítulo sobre os Impostos sobre o Património.

**d) A reclamação graciosa do acto de liquidação**

Os actos tributários podem ser revistos pela entidade que os praticou por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (cfr. n.º 1 do artigo 78.º da LGT).

Quando confrontado com um acto tributário que lhe seja desfavorável, o contribuinte pode apresentar reclamação graciosa (meio administrativo) ou impugnação judicial (meio judicial), a fim de obter a anulação total ou parcial do acto em causa. O procedimento de reclamação graciosa está previsto nos artigos 68.º e seguintes do CPPT e será preferível sempre que o erro na liquidação seja de fácil reparação pelos serviços da Administração Fiscal. Caso a reclamação graciosa venha a ser indeferida, o contribuinte poderá ainda recorrer à via judicial, apresentando impugnação judicial, ou apresentar recurso hierárquico.

A reclamação graciosa é um meio de defesa menos formal, que nos termos do disposto no artigo 69.º do CPPT tem as seguintes características: simplicidade de termos e brevidade das resoluções, dispensa de formalidades essenciais, inexistência do caso julgado, isenção de custas, limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material e inexistência de efeito suspensivo. Pode ser concedido efeito suspensivo à reclamação graciosa, obstando à continuação do processo de execução fiscal, quando seja prestada garantia adequada nos termos do CPPT, garantia esta a prestar no serviço de finanças competente – pode requerer-se a prestação de garantia logo com a petição inicial.

A reclamação graciosa pode ser apresentada com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial (qualquer ilegalidade, incluindo o mero erro técnico no apuramento da matéria tributável), nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 70.º do CPPT, e na petição, o reclamante deve identificar o acto a rever e os fundamentos do pedido de revisão. Apenas é admissível a prova documental. A petição deve ser dirigida ao Director de Finanças e ser entregue no serviço de finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação.

Na reclamação graciosa pode haver cumulação de pedidos de anulação de impostos da mesma natureza quando o órgão instrutor entenda fundamentadamente não haver prejuízo para a decisão. A cumulação de pedidos depende da identidade do tributo e do órgão competente para a decisão (não podendo, assim, ser cumuladas pretensões relativas ao IRS, IRC e IVA), bem como dos fundamentos de facto e de direito invocados. A cumulação ilegal de pedidos implica o prosseguimento da reclamação graciosa, após a notificação para o efeito, o reclamante deve escolher o pedido que pretende seja apreciado, sob pena de arquivamento do processo.

Também a reclamação graciosa pode ser apresentada em coligação, quando o órgão instrutor entenda fundamentadamente não haver prejuízo para a decisão. A coligação depende igualmente da identidade do tributo e do órgão competente para a decisão, bem como dos fundamentos de facto e de direito invocados.

O prazo geral de interposição da reclamação graciosa é de 120 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte (alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º, aplicável por remissão do n.º 1 do artigo 70.º do CPPT). Em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto que não tivesse sido possível ao reclamante invocar no prazo normal da reclamação, este só se conta a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto – devendo a superveniência ser demonstrada na petição de reclamação.

Os trâmites da reclamação graciosa vêm previstos no artigo 73.º do CPPT. A reclamação graciosa é recebida e autuada no serviço de finanças, devendo o processo ser instruído e elaborada proposta fundamentada de decisão. O processo é depois remetido para o órgão competente para a decisão. Da decisão da reclamação graciosa cabe, no prazo de 30 dias, recurso hierárquico, sem prejuízo da possibilidade de o

reclamante impugnar directamente perante os tribunais o respectivo indeferimento, no prazo de 15 dias. O recurso hierárquico é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto. A sua decisão é susceptível de impugnação contenciosa, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto.

Se a reclamação não for decidida no prazo de 120 dias, pode o reclamante impugnar o indeferimento tácito – ainda que a entidade competente para a decisão da reclamação graciosa se possa pronunciar sobre esta para além daquele prazo.

O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao da prática do acto tributário, a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte (pedido de revisão do acto tributário com fundamento no n.º 3 do artigo 78.º da LGT).

Em alguns casos, a reclamação graciosa é condição de impugnação judicial do acto tributário, ou seja, o contribuinte tem de reclamar previamente junto da administração fiscal para ter acesso à via judicial da defesa dos seus direitos e interesses legítimos.

Assim:

**Reclamação da autoliquidação (artigo 131.º do do CPPT)**

Em caso de erro na autoliquidação (de IRC, IRS ou IVA), a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.

Quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

**Reclamação da retenção na fonte (artigo 132.º do CPPT)**

Da indevida retenção na fonte pode o titular do rendimento –- o substituído tributário – reclamar nos termos gerais. O terceiro – substituto tributário – que tenha entregue imposto superior ao retido deve descontar o imposto entregue a mais nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido. Se não lhe for possível proceder ao desconto do imposto pago a mais, o substituto tem a seguir dois anos para reclamar da retenção indevida a partir do termo do prazo da última entrega do ano do imposto retido.

Também neste caso não é obrigatória a reclamação prévia quando a liquidação tiver sido efectuada de acordo com as orientações genéricas da administração tributária.

**Reclamação do pagamento por conta (artigo 133.º do CPPT)**

Regra geral, o pagamento por conta é susceptível de impugnação judicial com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela Administração Tributária. No entanto, a impugnação do pagamento por conta depende de prévia reclamação graciosa para o órgão peri-

férico local da administração tributária competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido. Caso a reclamação seja expressamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, o acto nos mesmos termos que do acto de liquidação. Decorridos 90 dias após a sua apresentação sem que tenha sido indeferida, considera-se a reclamação tacitamente deferida.

Em alternativa à apresentação de reclamação graciosa, pode ser apresentada declaração de substituição mesmo quando dela resulte imposto inferior ao liquidado. Para esse efeito, a declaração deve ser apresentada no prazo normal de reclamação graciosa do acto tributário (n.ºs 2 a 6 do artigo 59.º do CPPT).

**e) Recursos hierárquicos**

As decisões dos órgãos da administração tributária são susceptíveis de recurso hierárquico, dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do acto respectivo, perante o autor do acto recorrido (artigo 66.º do CPPT). Os recursos hierárquicos devem ser decididos no prazo de 60 dias.

Em regra, os recursos hierárquicos têm natureza meramente facultativa.

**f) Procedimento especial de correcção de erros**

Os artigos 95.º-A, 95.º-B e 95.º-C do CPPT estabelecem um procedimento especial de correcção dos erros praticados pela Administração Tributária, que visa a reparação por meios simplificados de erros materiais ou manifestos da Administração Tributária ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal. Consideram-se erros materiais ou manifestos, nos termos do artigo 95.º-A, n.º 2, designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da Administração Tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, escrita, inexactidão ou lapso. Este procedimento é caracterizado pela dispensa de formalidades essenciais e simplicidade de termos. De fora do conceito de erros materiais ou manifestos parecem estar, assim, os erros de direito. Nos termos do n.º 4 do artigo 95.º-A e do n.º 5 do artigo 95.º-C, o procedimento especial de correcção de erros não prejudica nem substitui a utilização no prazo legal dos meios procedimentais ou processuais adequados que tenham por objecto a discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida ou qualquer outro fundamento para o qual a lei preveja meio processual próprio. Caso o requerente tenha deduzido meio impróprio, deve, nos termos do citado n.º 5 do artigo 95.º-C, ser convidado a deduzir o meio adequado.

O pedido a dirigir, nos 10 dias posteriores ao conhecimento efectivo do acto lesivo, ao director-geral dos Impostos ou a quem ele tiver delegado essa competência, pode ser verbal ou escrito, a sua instrução é efectuada pela unidade orgânica na qual o director-geral dos Impostos tiver delegado essa competência, a sua tramitação é sumária, não havendo lugar ao exercício do direito de audição e a sua apreciação é prioritária, relativamente aos demais procedimentos e processos que estiverem a ser tramitados pela administração fiscal, devendo ser concluída nos 15 dias posteriores à apresentação do pedido.

**g) A impugnação judicial**

A impugnação judicial é um meio contencioso de reacção, que visa a anulação da liquidação efectuada pela autoridade fiscal legalmente competente. É igualmente o meio adequado à declaração de nulidade dos actos tributários. É fundamento da impugnação qualquer ilegalidade, nos termos do disposto no artigo 99.º do CPPT, e nomeadamente a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e a preterição de outras formalidades legais. Os vícios do acto podem ser arguidos segundo uma relação de subsidiariedade.

Decorre no n.º 1 do artigo 100.º do CPPT que, sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado. A existência de fundada dúvida depende, no entanto, de não ter sido o contribuinte que lhe deu causa pelo incumprimento dos seus deveres de cooperação perante a Administração Tributária. Assim, em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indirectos não se considera existir dúvida fundada, para efeitos do número anterior, se o fundamento da aplicação daqueles consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e demais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais.

A impugnação judicial é uma acção de anulação de um acto tributário, podendo o impugnante cumular o pedido de anulação com o do pagamento de juros indemnizatórios em caso de erro imputável aos serviços na liquidação. Pode ser deduzida, conforme já referido, com fundamento em toda e qualquer ilegalidade, sendo admissíveis todos os meios gerais de prova. O juiz competente para o conhecimento da impugnação judicial é o do tribunal tributário da área do domicílio ou sede do impugnante, da situação dos bens ou da liquidação.

O prazo da impugnação judicial é, regra geral, de três meses contados a partir do termo do prazo de pagamento voluntário, notificação da liquidação, citação dos responsáveis subsidiários, formação da presunção de indeferimento tácito ou conhecimento efectivo dos restantes actos lesivos dos contribuintes ou outros interessados (artigo 102.º do CPPT). Existem, todavia, algumas excepções, entre as quais a impugnação do indeferimento de reclamação graciosa (15 dias) e o indeferimento expresso ou tácito da reclamação graciosa prévia da autoliquidação, da reclamação graciosa prévia da retenção na fonte e da reclamação graciosa prévia do pagamento por conta (30 dias).

A petição da impugnação judicial é apresentada, nos termos do artigo 103.º do CPPT, na secretaria do Tribunal Tributário da área da sede ou domicílio do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, conforme onde haja sido ou legalmente deva ser considerado praticado o acto impugnado, ou no serviço periférico local onde igualmente haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto tributário. É possível, nos termos do artigo 104.º, a cumulação de pedidos e a coligação de impugnantes, em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão. Nos termos do disposto no artigo 108.º do CPPT, a petição é articulada, dirigida ao juiz competente

e deve identificar o acto impugnado, a autoridade que o praticou e as razões de facto e de direito que fundamentam o pedido de anulação. Deve ainda indicar o valor do processo ou a forma como os serviços da Administração Tributária têm de proceder à sua determinação. Juntamente com a petição inicial (elaborada em triplicado), deve o impugnante oferecer os documentos que dispuser, arrolar testemunhas e requerer as demais provas que não dependam de circunstâncias supervenientes.

A produção de prova efectua-se sempre no Tribunal Tributário e a impugnação tem efeito suspensivo, nos termos do n.º 4 do artigo 103.º, a requerimento do contribuinte, desde que seja prestada garantia no prazo de 15 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal ou no processo de execução fiscal, sendo sempre aplicáveis para o efeito os critérios e termos previstos no artigo 199.º do CPPT.

Recebida a petição, nos termos do n.º 1 do artigo 110.º do CPPT, o juiz ordenará a citação do representante da Fazenda Pública no Tribunal Tributário para, no prazo máximo de 90 dias, contestar e solicitar a produção de prova adicional. O representante da Fazenda Pública deve solicitar, no prazo de três dias, o processo administrativo ao órgão periférico local da situação dos bens ou da liquidação, mas esse expediente não interfere no prazo da contestação. Com a contestação, é remetido ao tribunal o processo administrativo.

Em alguns casos, o acto impugnado pode ser total ou parcialmente revogado pelo dirigente do órgão periférico regional (artigo 112.º do CPPT). Não sendo o caso, o processo seguirá os seus termos. Se a matéria for apenas de direito ou, sendo de facto, o processo oferecer logo os elementos necessários, o juiz, nos termos do artigo 113.º do CPPT, decidirá de imediato. De contrário, serão ordenadas pelo juiz as diligências de prova necessárias (prova testemunhal, prova pericial, etc.).

Finda a produção da prova, as partes são notificadas para alegações sucessivas em prazo que não deve exceder os 30 dias. Antes de proferida a sentença, o juiz dá vista ao Ministério Público para se pronunciar, querendo, sobre as questões de legalidade discutidas no processo. É o que resulta dos artigos 120.º e 121.º do CPPT.

Nos termos do disposto no artigo 123.º do CPPT, a sentença identificará os interessados e os factos objecto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar, discriminando também o juiz a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.

Se a sentença implicar restituição do tributo já pago, são devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea, que devem ser pagos oficiosamente pela Administração Tributária (artigo 102.º n.º 2 da LGT).

Conforme já referido, relativamente à reclamação graciosa, existem regimes especiais de impugnação – matéria que não repetiremos aqui.

**h) A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária (artigo 145.º do CPPT)**

A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária pode ser proposta pelo titular dos direitos ou interesses a reconhecer. Este tipo de acção segue a tramitação normal da impugnação judicial, considerando-se

na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decisão do pedido. O prazo de exercício do direito de acção é de quatro anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado.

**i) Intimação para um procedimento (artigo 147.º do CPPT)**

Em caso de recusa ou omissão, por parte da Administração Tributária do dever de praticar qualquer acto administrativo ou de realizar qualquer prestação jurídica em matéria tributária susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, poderá o interessado, sempre que esse for o meio adequado, tendo em vista os restantes meios contenciosos previstos no Código para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos interesses em causa, requerer a sua condenação ao cumprimento desse dever junto do tribunal tributário competente através do meio da intimação para um procedimento.

No requerimento, deve o interessado identificar o acto, indeferimento ou a situação de omissão, o direito ou interesse legítimo violado ou lesado ou susceptível de violação ou lesão e o procedimento ou procedimentos a adoptar pela Administração Tributária caso seja julgada procedente a acção.

A Administração Tributária pronunciar-se-á sobre o requerimento do contribuinte no prazo de 15 dias, findos os quais o juiz resolverá, intimando, se for caso disso, a Administração Tributária a reintegrar o direito, reparar a lesão ou adoptar a conduta que se revelar necessária, que poderá incluir a prática de actos administrativos, no prazo que considerar razoável, que não poderá ser inferior a 30 nem superior a 120 dias (n.º 4 do artigo 147.º do CPPT).

**j) Recursos jurisdicionais (artigos 279.º e seguintes do CPPT)**

Decorre do n.º 1 do artigo 280.º do CPPT que, das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, no prazo de 10 dias, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. As alegações são apresentadas no prazo de 15 dias a contar da notificação que admita o recurso ou das alegações do recorrente, excepto nos processos urgentes, em que o recurso é apresentado com as alegações, no prazo de 10 dias.

Nos termos do n.º 2 do mesmo preceito legal, das decisões do Tribunal Central Administrativo cabe recurso, com base em oposição de acórdãos, nos termos das normas sobre organização e funcionamento dos tribunais administrativos e tributários, para o Supremo Tribunal Administrativo.

Não cabe recurso, no entanto, nos termos do n.º 4, das decisões dos Tribunais Tributários proferidas em processo de impugnação judicial ou execução fiscal quando o valor da causa não ultrapasse um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de primeira instância (€1.250). A existência de alçadas não prejudica, nos termos do n.º 5, o direito de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de

direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Os despachos interlocutórios podem ser impugnados no prazo de 10 dias mediante requerimento contendo as respectivas alegações e conclusões. O recurso apenas sobe a final, salvo quando a não subida imediata comprometer o seu efeito útil e quando o recurso não respeitar ao objecto do processo, incluindo o indeferimento de impedimentos opostos pelas partes.

**l) Acção administrativa especial**

A acção administrativa especial abrange todos os actos administrativos em matéria tributária que, embora não sendo actos tributários, não comportando a qualquer título a apreciação da legalidade da liquidação, afectem, por serem definitivos, os direitos e interesses legítimos dos contribuintes. Avultam as decisões dos recursos hierárquicos que sejam susceptíveis de impugnação contenciosa e sobre benefícios fiscais. É regulada pelo Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

**m) Oposição à execução fiscal**

Este ponto será desenvolvido infra.

## 4. GARANTIAS DO ESTADO

Os diplomas que regulam as questões de natureza fiscal consagram também o exercício das garantias do Estado. Estas, além das garantias genéricas concedidas à Administração Tributária de acesso às instalações do contribuinte, do exame dos livros e documentos da sua contabilidade e escrituração, do acesso, consulta e possibilidade de testar o sistema informático e da requisição de documentos junto de quaisquer entidades públicas – podem ser de teor substantivo – responsabilidade subsidiária e ou solidária e privilégios creditórios – e propriamente processual – providência cautelar de arresto, cobrança coerciva dos seus créditos mediante processo de execução fiscal e reclamação dos créditos fiscais em processos de execução que não sigam os termos da execução fiscal.

### 4.1. Responsabilidade subsidiária

Em certos casos, quando o devedor originário (o sujeito passivo) não tenha bens que permitam satisfazer a dívida tributária, a lei atribui a responsabilidade pelo pagamento do imposto a um terceiro, responsável subsidiário, nos termos do disposto no artigo 23.º da LGT.

A responsabilidade subsidiária actua, em regra, no processo de execução fiscal. Verificada a inexistência ou insuficiência dos bens do devedor principal, a execução fiscal reverte contra o responsável subsidiário, ou seja, chama-o ao processo como executado. Se forem vários os responsáveis subsidiários (por exemplo, os vários gerentes de uma sociedade), a sua responsabilidade é solidária.

A responsabilidade subsidiária depende, geralmente, de culpa do responsável subsidiário na inexistência ou insuficiência do património do devedor principal para o pagamento da dívida. A culpa pode ou não ser presumida e a sua falta, nos casos em que se presume, demonstra-se na oposição à execução, em que o executado deve arguir a sua ilegitimidade por falta dos pressupostos da responsabilidade subsidiária (cfr. artigos 24.º e seguintes da LGT).

Quando é citado a título de responsável subsidiário, o responsável pode reclamar ou impugnar a dívida do imposto nos mesmos termos do devedor principal, contando-se o prazo a partir da citação[2]. O responsável subsidiário fica isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal se, citado para cumprir a dívida constante do título executivo, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição. O pagamento extingue o processo de execução fiscal e consequentemente a oposição à execução.

A título exemplificativo, enumeram-se alguns casos de responsabilidade subsidiária tributária que inclui apenas as dívidas fiscais e à Segurança Social:

a) Responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes, directores e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada em caso de ter sido por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se tornou insuficiente para o pagamento das dívidas fiscais ou de falta de pagamento das dívidas fiscais vencidas no período do exercício do seu cargo;
b) Responsabilidade subsidiária dos revisores oficiais de contas e restantes membros dos órgãos de fiscalização, em caso de o incumprimento dos deveres fiscais das sociedades resultar do incumprimento dos seus deveres de fiscalização;
c) Responsabilidade subsidiária dos técnicos oficiais de contas em caso de violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos;
d) Responsabilidade subsidiária dos liquidatários das sociedades que não tenham começado por pagar as dívidas fiscais que gozassem de preferência sobre as demais dívidas da sociedade;
e) Responsabilidade subsidiária do substituto tributário que não tenha retido por conta o imposto devido a final pelo imposto que o substituído não tiver pago.

A estes casos acresce o da responsabilidade solidária (e não subsidiária) dos gestores de bens aos direitos de contribuintes não residentes sem estabelecimento estável em território português por contribuições e impostos relativos ao período do exercício da sua gestão e, nos termos da lei, a responsabilidade solidária do representante fiscal dos não residentes pelo pagamento do imposto, quando a lei expressamente a consagre.

2 O dirigente do órgão periférico regional da área do órgão de execução fiscal é competente para a decisão sobre a reclamação apresentada no âmbito da responsabilidade subsidiária efetivada em sede de execução fiscal.

### 4.2. Providências cautelares de arresto e arrolamento (artigos 136.º a 140.º do CPPT)

Antes da fase executiva, o representante da Fazenda Pública pode requerer o arresto dos bens do devedor do imposto quando ocorram simultaneamente as circunstâncias de haver fundado receio de diminuição da garantia de cobrança dos créditos fiscais e o imposto estar liquidado ou em fase de liquidação (n.º 1 do artigo 136.º do CPPT).

O representante da Fazenda Pública deve, no requerimento do arresto, alegar os factos que demonstrem o imposto ou sua provável existência e os fundamentos do receio da diminuição das garantias da cobrança dos créditos fiscais.

O arresto fica sem efeito com o pagamento da dívida, ou quando, no processo de liquidação do ou dos tributos para cuja garantia é destinado, se apure até ao fim do ano posterior àquele em que se efectuou não haver lugar a qualquer acto tributário e, ainda, se, a todo o tempo, for prestada garantia nos termos previstos no CPPT.

A competência para decretar o arresto é do Tribunal Tributário da área do serviço de finanças competente para a execução dos créditos que se pretendam garantir.

Nos termos do disposto no artigo 140.º do CPPT, havendo fundado receio de extravio ou de dissipação de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias, pode ser requerido pelo representante da Fazenda Pública o seu arrolamento. O processo de arrolamento é da competência do tribunal tributário de 1.ª instância da área da residência, sede ou estabelecimento estável do contribuinte.

As providências cautelares adoptadas pela Administração Tributária podem ser impugnadas junto do tribunal tributário no prazo de 15 dias após a sua realização ou o conhecimento efectivo pelo interessado. A impugnação das providências cautelares reveste-se sempre de carácter urgente, precedendo as diligências respectivas a quaisquer outros actos judiciais não urgentes. A sua dedução não tem efeitos suspensivos, mas a AT deve, até à decisão, abster-se de medidas que possam comprometer o efeito útil pretendido pelo presente meio processual.

### 4.3. Privilégios creditórios, penhor ou hipoteca legal

Decorre do artigo 50.º da LGT que (i) o património do devedor constitui a garantia geral dos créditos tributários e (ii) para garantia dos créditos tributários; a Administração Tributária dispõe ainda dos privilégios creditórios previstos no Código Civil ou nas leis tributárias, do direito de constituição, nos termos da lei, de penhor ou hipoteca legal, quando essas garantias se revelem necessárias à cobrança efectiva da dívida ou quando o imposto incida sobre a propriedade dos bens e do direito de retenção de quaisquer mercadorias sujeitas à acção fiscal de que o sujeito passivo seja proprietário, nos termos que a lei fixar.

### 4.4. Compensação

O n.º 1 do artigo 89.º do CPPT possibilita que os créditos do executado resultante de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário sejam obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas cobradas pela Administração Tributária, salvo se estiver a correr prazo para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução, estiver pendente qualquer dos meios graciosos ou judiciais acima referidos ou a dívida estiver a ser paga em prestações, desde que, nestes últimos casos, se mostre garantida nos termos do artigo 99.º.

O artigo 90.º prevê, entretanto, que tal compensação possa efectuar-se a pedido do contribuinte quando a Administração Tributária, em virtude de não ter terminado o prazo ou estarem a ser exercidos os referidos meios graciosos ou impugnatórios ou o tributo estiver a ser pago em prestações, estiver impedida de o fazer. A compensação com créditos tributários de que seja titular qualquer outra pessoa singular ou colectiva pode também ser efectuada naqueles termos, desde que o devedor os ofereça e o credor expressamente aceite. Tal compensação é requerida ao dirigente máximo da Administração Tributária, devendo o devedor apresentar, com o requerimento, prova do consentimento do credor.

### 4.5. A execução fiscal (artigos 148.º e seguintes do CPPT)

A regra é que as dívidas por impostos sejam pagas em numerário ou, excepcionalmente, por compensação ou dação em pagamento, na fase de cobrança voluntária. No entanto, findo o prazo para pagamento voluntário, é instaurado o processo de execução fiscal, com vista à cobrança coerciva da prestação tributária – começando entretanto a contar juros de mora.

A execução fiscal pode incluir actos de natureza administrativa – como a instauração, citação, autorização do pagamento em prestações, penhora, venda dos bens penhorados e registos – e actos de natureza jurisdicional – conhecimento dos incidentes, embargos, oposição, verificação e graduação de créditos, anulação da venda e reclamações.

A competência para a prática dos actos administrativos da execução fiscal é do serviço de finanças designado pelo dirigente máximo do serviço. A competência para a prática dos actos de natureza jurisdicional é do tribunal tributário da área onde estiver a correr o processo de execução fiscal.

A execução fiscal tem por base um título executivo que define os limites da acção executiva, que deve cumprir os seguintes requisitos (n.º 1 do artigo 163.º do CPPT):

a) Menção da entidade emissora ou promotora da execução;
b) Assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de aposição de assinatura electrónica avançada;
c) Data em que foi emitido;

d) Nome e domicílio do ou dos devedores;
e) Natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante.

Os títulos executivos são normalmente emitidos por via electrónica e, quando provenientes de entidades externas, devem ser preferencialmente entregues à Administração Tributária mediante transmissão electrónica de dados, valendo nesse caso como assinatura a certificação do acesso.

Remetido o título executivo ao serviço de finanças competente, o chefe de finanças instaura a execução, ordenando a seguir a citação do executado.

O processo de execução fiscal pode ser suspenso, nomeadamente, em caso de:

- Pendência de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso jurisdicional que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, bem como dedução de oposição, a partir do momento em que esta seja recebida se o executado prestar garantia nos termos gerais ou vierem a ser penhorados bens suficientes para o pagamento, podendo a prestação de garantia ser dispensada em caso de causar prejuízo irreparável ao executado ou manifesta insuficiência de meios económicos para o pagamento da dívida exequenda e acrescido;
- Após o termo do prazo de pagamento voluntário seja apresentada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento de que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o acto, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda;
- Declaração de falência ou insolvência do devedor ou admissão judicial de processo especial de recuperação de empresas, caso em que a execução se suspende até ao termo da providência adoptada.

Quando o risco financeiro o torne recomendável, o órgão da execução fiscal pode, para garantia dos créditos tributários, constituir fundamentadamente penhor ou hipoteca legal que assegurem o pagamento da dívida exequenda e acrescido.

A citação tem por função indicar ao executado o prazo para (i) proceder ao pagamento, sob pena de prosseguimento da execução fiscal, da dívida exequenda e respectivos acréscimos legais, (ii) requerer o pagamento em prestações ou, alternativa ou cumulativamente, a dação em pagamento de bens móveis ou imóveis (agora possível até à marcação da venda) ou (iii) opor-se à execução (n.º 1 do artigo 189.º).

O pagamento em prestações é autorizado se ficar demonstrado que o executado, pela sua situação económica, não pode ser solver a dívida de uma só vez, mas não pode abranger, salvo em caso de plano de recuperação económica de que resulte a imprescindibilidade da medida e se preveja a substituição dos administradores ou gerentes responsáveis pela falta de entrega da prestação tributária (n.º 3 do artigo 196.º do CPPT) as dívidas de imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros (é o caso das dívidas de IRS retido ou IVA cobrado, bem como das cotizações para a Segurança Social retidas ao trabalhador mas não entregues ao Estado pela entidade empregadora). Independentemente disso, sem prejuízo da responsabilidade

criminal ou contra-ordenacional que ao caso couber, é excepcionalmente admitida a possibilidade de pagamento em prestações destas dívidas mediante requerimento a apresentar até à marcação da venda e desde que se demonstre a dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas, não podendo o número de prestações mensais exceder as 12 e o valor de qualquer delas ser inferior a uma unidade de conta no momento da autorização.

Os prazos e competência para a autorização do pagamento em prestações dependem do montante da dívida exequenda.

O regime-regra do pagamento em prestações é, nos termos do n.º 4 do artigo 196.º do CPPT, de três anos, não podendo qualquer das prestações ser inferior a uma unidade de conta, os quais, nos termos do n.º 5, podem ser ampliados para 5 anos, se a dívida exequenda ultrapassar 500 unidades de conta, não podendo nesse caso nenhuma das prestações ser inferior a 10 unidades de conta. Em regra, o pagamento em prestações apenas é admitido se for prestada garantia (ou se esta for dispensada, quando verificadas as condições legalmente exigidas para o efeito). O valor da garantia é o que consta da citação, nos casos em que seja apresentada nos 30 dias posteriores à citação. Em regra, a garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25 % da soma daqueles valores. Além da penhora dos bens suficientes para pagamento da dívida exequenda e do acrescido, constituem garantia idónea a garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer outro meio susceptível de assegurar os interesses do exequente.

A dispensa de prestação de garantia é válida por um ano, salvo se a dívida se encontrar a ser paga em prestações, caso em que é válida durante o período em que esteja a ser cumprido o regime prestacional autorizado, devendo a Administração Tributária notificar o executado da data da sua caducidade, até 30 dias antes. Decorre do n.º 1 do artigo 200.º que a falta de pagamento sucessivo de três prestações ou de seis interpoladas implica o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos.

Na execução fiscal, pode o devedor, não obstante a falta de autorização do pagamento em prestações, efectuar pagamentos por conta sem efeitos suspensivos da execução fiscal.

Os fundamentos da oposição à execução fiscal constam do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, sendo que a oposição não pode ter por fundamento a legalidade da liquidação da dívida exequenda, salvo inexistência ou falta de autorização de cobrança do imposto, duplicação de colecta ou inexistir outro meio de impugnação contra o acto de liquidação. Sendo apresentada oposição, fica suspenso o processo executivo caso seja prestada garantia, ou se a mesma for dispensada.

A petição é apresentada no órgão da execução fiscal onde pender a execução, que remeterá, no prazo de 20 dias, o processo ao tribunal de 1.ª instância competente com as informações que reputar convenientes, a menos que revogue o acto que deu fundamento à oposição (artigos 207.º e 208.º do CPPT).

A oposição segue os termos da impugnação judicial. O n.º 3 do artigo 176.º CPPT passa a prever expressamente que o pagamento da quantia exequenda e do acrescido não prejudica o controlo jurisdicional da actividade do órgão de execução fiscal, caso se mantenha a utilidade da apreciação da lide.

### 4.5.1. Penhora e venda dos bens penhorados

Não havendo lugar ao pagamento nem à suspensão do processo de execução fiscal, seja por que causa for, prossegue a execução fiscal através da penhora, que pode ser efectuada por via electrónica, nos termos dos artigos 215.º e seguintes do CPPT.

Em caso de penhora de dinheiro ou valores depositados, a penhora passa a ser válida por um ano, sendo passível de renovação. A instituição financeira, verificando-se novas entradas, deve proceder imediatamente à sua penhora, após consulta do valor em dívida penhorável e apenas até esse montante.

Depois da penhora, nos termos dos artigos 239.º e seguintes do CPPT, inicia-se a fase de reclamação de créditos, sendo citados os credores com garantia real e o cônjuge do executado, finda a qual pode ser realizada a venda dos bens penhorados que tem lugar, em regra, através de leilão electrónico (n.º 1 do artigo 248.º do CPPT). Após a venda, tem lugar o pagamento dos credores, cabendo ao juiz a verificação e graduação dos créditos, de acordo com os respectivos privilégios e garantias. A venda pode ser anulada nos termos e condições previstos no artigo 257.º do CPPT.

A venda dos bens penhorados na execução fiscal é efectuada, conforme referido, preferencialmente por leilão electrónico, ou, na sua impossibilidade, através de proposta em carta fechada. A venda por leilão electrónico decorre durante 15 dias, sendo o valor- base determinado nos termos do artigo 250.º do CPPT. Inexistindo propostas de aquisição, a venda passa imediatamente à modalidade de proposta por carta fechada, que decorre entre 15 a 20 dias, baixando o valor-base para 50 por cento daquele por que o bem a vender foi inicialmente posto à venda. Não sendo apresentadas propostas, é aberto um novo leilão electrónico, que decorre durante 20 dias, adjudicando-se o bem à proposta de valor mais elevado (artigo 248.º do CPPT).

O pagamento do preço é efectuado nos 15 dias posteriores ao termo do prazo de entrega das propostas, sob pena das sanções previstas na lei de processo civil. No entanto, nas aquisições de valor superior a 500 unidades de conta, mediante requerimento fundamentado do adquirente, entregue no prazo máximo de 5 dias a partir do termo do prazo de entrega das propostas, pode ser autorizado o depósito dentro desse prazo de 15 dias de apenas parte do preço, não inferior a um terço, obrigando-se à entrega da parte restante no prazo máximo de oito meses.

O adquirente pode, com base no título de transmissão, requerer ao órgão de execução fiscal contra o detentor, no próprio processo, a entrega do bem.

### 4.6. Reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal (artigos 276.º a 278.º CPPT)

Os actos praticados pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da Administração Tributária são, nos termos do artigo 276.º, susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário no prazo de 10 dias. Nos 10 dias seguintes à sua apresentação, pode o órgão da execução fiscal revogar ou não o acto reclamado. A reclamação deve conter os fundamentos e conclusões.

Da decisão jurisdicional cabe recurso para o tribunal tributário competente (Tribunal Central Administrativo ou Supremo Tribunal de Justiça, conforme os fundamentos sejam respectivamente matéria exclusivamente de facto ou de facto de direito ou exclusivamente matéria de direito) que se rege, em geral, pelo regime de recurso jurisdicional da sentença de impugnação. O regime do recurso jurisdicional da sentença de impugnação aplica-se igualmente às demais matérias que o tribunal tributário deva conhecer.

O tribunal só conhecerá das reclamações e recursos das decisões do órgão da execução fiscal quando, depois de realizadas as diligências necessárias, o processo aí for remetido a final. Esse princípio comporta, no entanto, nos termos do artigo 278.º, n.º 3, a excepção de a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades: inadmissibilidade da penhora dos bens apreendidos e da extensão com que foi realizada, imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondem pela dívida exequenda, incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos do direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência e determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida. Nesse caso, o processo sobe de imediato ao tribunal, sendo o recurso processado segundo as regras dos processos urgentes.

## 5. ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

### 5.1. Objecto

A introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, realizada através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, visa essencialmente reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração Tributária ao sujeito passivo e reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

A arbitragem constitui uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial – o árbitro –, escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais.

O regime da arbitragem tributária compreende a apreciação das seguintes pretensões: (i) declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, e (ii) declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável quando não dê origem a qualquer liquidação de tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais. Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.

O recurso à arbitragem precede o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa.

### 5.2. Funcionamento dos tribunais arbitrais

O tribunal arbitral pode funcionar com árbitro singular, quando o valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo (€60.000) ou o sujeito passivo opte pela não designação de árbitro, ou com intervenção do colectivo de três árbitros, quando o valor do pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada da Relação ou, independentemente do valor do pedido de pronúncia, o sujeito passivo opte pela designação de árbitro.

Quando o tribunal arbitral funcione com árbitro singular, o árbitro é designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa. Já quando o tribunal arbitral funcione com intervenção do colectivo, os árbitros são designados:

a) Pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa; ou
b) Pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros, podendo neste último caso os árbitros não constarem da lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa.Os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, devendo ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio.

Constituem casos de impedimento do exercício da função de árbitro os enunciados no n.º 1 do artigo 44.º do Código do Procedimento Administrativo, observadas as necessárias adaptações, bem como os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro:

a) A pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão;
b) A pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.

Os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência, bem como ao dever de sigilo fiscal nos mesmos termos em que este é imposto aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária. Este facto não impede a publicitação das decisões dos tribunais arbitrais que, no entanto, devem ser expurgadas dos elementos que permitam a identificação dos sujeitos processuais.

No caso de se verificar a substituição de árbitro, o tribunal arbitral decide se algum acto processual deve ser repetido em face da nova composição do tribunal, tendo em conta o estado do processo.

### 5.3. Tramitação

O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;
b) No prazo de 30 dias, noutros casos.

O pedido é deduzido por via electrónica junto do presidente do Centro de Arbitragem Administrativa devendo constar da petição:

a) A identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do seu domicílio ou sede ou, no caso de coligação de sujeitos passivos, do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido;
b) A identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral;
c) A identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no artigo 99.º do CPPT e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objecto do referido pedido de pronúncia arbitral;

d) Os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir;
e) A indicação do valor da utilidade económica do pedido;
f) O comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial, nos casos em que o sujeito passivo não tenha optado por designar árbitro ou comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem, caso o sujeito passivo manifeste a intenção de designar o árbitro;
g) A intenção de designar árbitro, se a houver.

O presidente do Centro de Arbitragem Administrativa deve, no prazo de dois dias a contar da recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral, dar conhecimento do pedido, por via electrónica, à Administração Tributária.

Pela constituição de tribunal arbitral é devida taxa de arbitragem, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objectiva e montantes mínimo e máximo são definidos nos termos de Regulamento de Custas.

Nos pedidos de constituição de tribunais arbitrais que tenham por objecto a apreciação da legalidade dos actos tributários de liquidação, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária pode, no prazo de oito dias a contar do conhecimento da constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, acto tributário substitutivo.

Quando o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral seja, nos termos do número anterior, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último acto se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse.

Findo o mencionado prazo de 8 dias, a Administração Tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos. A administração tributária dispõe de 30 dias para suspender o pedido de constituição do tribunal arbitral. Seguem-se a primeira reunião do tribunal arbitral e, se for o caso, alegações orais.

### 5.4. Recursos

A recorribilidade das decisões arbitrais é muito limitada. Assim, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tiver sido suscitada.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de

direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Os referidos recursos são apresentados por meio de requerimento acompanhado de cópia do processo arbitral, no Tribunal competente para conhecer do recurso, tendo efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral recorrida, dependendo do objecto do recurso.

É de referir que o recurso interposto pela Administração Tributária faz caducar a garantia que tenha sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal e o recurso interposto pelo sujeito passivo faz cessar o efeito suspensivo da liquidação que tiver resultado da prestação de garantia.

A decisão arbitral pode ser anulada em casos limitados pelo Tribunal Central Administrativo, devendo o respectivo pedido de impugnação, acompanhado de cópia do processo arbitral, ser deduzido no prazo de 15 dias, contado da notificação da decisão arbitral proferida por árbitro singular ou colectivo.

Ao pedido de impugnação da decisão arbitral é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso de apelação definido no Código do Processo dos Tribunais Administrativos.

A decisão arbitral é impugnável com fundamento na:

a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
b) Oposição dos fundamentos com a decisão;
c) Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia;
d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16.º da Lei n.º 10/2011.

## 2.º CAPÍTULO

# INFRACÇÕES FISCAIS

O Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, aplica-se às infracções das normas reguladoras (i) das prestações tributárias, (ii) dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais (independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias), (iii) dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras e (iv) das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contra-ordenações que consta de legislação especial. Este diploma define os tipos de crime e contra-ordenação tributárias e inclui ainda as bases do direito sancionatório tributário, sendo aplicável, regra geral, às taxas.

O RGIT tem, desde 2001, vindo a sofrer algumas alterações. Com a entrada em vigor do Orçamento do Estado para 2012, assistiu-se a um agravamento das coimas aplicáveis, quer em termos dos limites abstractos, quer no que concerne os limites mínimos e máximos aplicáveis nas diversas coimas, situação que se repetiu em 2013. Por outro lado, foram reduzidas as percentagens consideradas no direito à redução das coimas pagas a pedido do agente – aspectos que desenvolveremos infra.

Em caso de lacuna, são aplicáveis subsidiariamente às contra-ordenações tributárias os seguintes diplomas:

- Regime geral do ilícito de mera ordenação social (Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, com alterações posteriores);
- Código Penal e Código de Processo Penal (em matéria de crimes e processo penal);
- Código de Procedimento e de Processo Tributário (em matéria de cobrança coerciva de coimas);
- Código Civil (relativamente a assuntos de responsabilidade civil).

## 1. CRIMES E CONTRA-ORDENAÇÕES FISCAIS

O n.º 1 do artigo 2.º do RGIT estabelece que constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior. Tal como sucede no Direito Penal, não basta a prática de um facto ilícito para que estejamos perante uma contra-ordenação – é essencial que exista um juízo de censura relativamente a essa conduta, que a mesma tenha sido praticada de forma culposa (dolo ou negligência). Por outro lado, tem também aplicação o princípio da não retroactividade da lei penal, a menos que seja mais favorável para o arguido, conforme decorre aliás da Constituição da República Portuguesa. Ou seja, determinado facto ilícito e culposo apenas será punido se praticado após a entrada em vigor da lei que o declare punível.

As infracções tributárias dividem-se em crimes (que dão origem a um processo-crime) e contra-ordenações (que dão origem a um processo administrativo). Caso o mesmo facto constitua, simultaneamente, crime e contra-ordenação, o agente o agente será punido a título de crime, ainda que lhe possam ser aplicadas as sanções acessórias previstas para a contra-ordenação.

## 1.1. Disposições comuns

**Territorialidade; lugar e momento da prática das infracções tributárias**

O RGIT aplica-se aos factos praticados em território português ou a bordo de navios ou aeronaves portuguesas (princípio da territorialidade), seja qual for a nacionalidade do agente. Existem, todavia, algumas excepções a este princípio, nomeadamente as disposições de direito internacional sobre cooperação judiciária.

Nos termos do artigo 5.º do RGIT, as infracções tributárias consideram-se praticadas no momento e no lugar em que, total ou parcialmente e sob qualquer forma de comparticipação, o agente actuou ou, no caso de omissão, deveria ter actuado, ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido. De notar que as infracções tributárias omissivas se consideram praticadas na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários.

Segundo o n.º 3 da referida disposição legal, em caso de deveres tributários que possam ser cumpridos em qualquer serviço da administração fiscal ou junto de outros organismos, a respectiva infracção considera-se praticada no serviço ou organismo do domicílio ou da sede do agente.

**Responsabilidade por infracções fiscais**

Podem ser punidos pela prática de infracções fiscais:

- As pessoas singulares;
- As pessoas colectivas e as sociedades, ainda que irregularmente constituídas;
- As meras associações de facto, desde que tenham personalidade jurídica;
- Os representantes legais ou voluntários das entidades colectivas acima mencionadas;
- Quaisquer outras entidades legalmente sujeitas a deveres legais de cooperação com a Administração Tributária, independentemente de estarem, ou não, abrangidas pelas regras de incidência de qualquer imposto.

Decorre do disposto no artigo 6.º do RGIT que a responsabilidade do representante legal ou voluntário de outrem ou de quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou mera associação de facto, tem lugar mesmo quando o tipo legal de crime ou contra-ordenação exija determinados elementos pessoais e estes só se verifiquem na pessoa do representado ou do agente pratique o

acto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado. É, assim, operada uma extensão legal dos crimes que exijam a verificação de dados elementos pessoais ou uma actuação no interesse próprio, em ordem a alargar a punição aos casos em que essas condições não se verifiquem na pessoa do agente, mas apenas na pessoa em nome de quem actua.

As pessoas colectivas e sociedades, ainda que irregularmente constituídas e outras entidades fiscalmente equiparadas são, nos termos do artigo 7.º do RGIT, penalmente responsáveis em nome próprio pelas infracções cometidas pelos seus órgãos ou representantes em seu nome e no interesse colectivo, a menos que estes tenham agido contra ordens ou instruções de quem de direito. A responsabilidade criminal dessas entidades não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes, ao contrário do que sucede com a responsabilidade contra-ordenacional das pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e entidades fiscalmente equiparadas – decorre do n.º 4 deste preceito legal que a responsabilidade contra-ordenacional destes entes colectivos exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes. Se a multa ou coima for aplicada a uma personalidade sem personalidade jurídica, responde por ela, nos termos do n.º 5, o património comum e, na sua falta ou insuficiência, o património de cada um dos associados.

O artigo 8.º do RGIT prevê ainda situações de responsabilidade civil subsidiária ou solidária por multas ou coimas, a saber:

- Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas, são subsidiariamente responsáveis (i) pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores, quanto haja sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou sociedade se tornou insuficiente para o seu pagamento, e (ii) pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento. Esta responsabilidade é solidária entre as várias pessoas que tenham praticado os actos ou omissões de que tenha resultado a insuficiência do património das entidades em causa. O ónus da prova, nestes casos, é da Administração Tributária.

De referir que tem vindo a ser discutida a possibilidade de a responsabilidade por coimas poder reverter contra os responsáveis subsidiários, tendo o Tribunal Constitucional considerado que tal reversão não viola a Constituição da República Portuguesa. Todavia, o Supremo Tribunal Administrativo tem considerado, em jurisprudência recente, que a reversão não é o meio adequado para efectivar a responsabilidade dos membros dos órgãos estatutários por coimas aplicadas às sociedades.

- As mesmas pessoas acima referidas, bem como os técnicos oficiais de contas, são ainda subsidiariamente responsáveis e solidariamente entre si pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, as razões que impediram o cumprimento da obrigação e o atraso ou falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título. As pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei;
- Os pais e representantes legais dos menores ou incapazes são solidariamente responsáveis quanto às multas ou coimas resultantes de infracções por estes cometidas;
- As entidades que tenham colaborado dolosamente na prática da infracção tributária de que sejam responsáveis terceiros pelas multas ou coimas aplicadas em virtude dessa infracção são solidariamente responsáveis.

Decorre do artigo 9.º que o cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e dos demais acréscimos legais. A responsabilidade pelo pagamento dos impostos é, naturalmente, independente da responsabilidade contra-ordenacional e criminal. Assim, aos responsáveis pelas infracções tributárias previstas no RGIT apenas são aplicáveis, nos termos do artigo 10.º, as sanções cominadas nas respectivas normas, desde que não tenham sido efectivamente cometidas infracções de outra natureza, não sendo, pois, cumuláveis as penas do Regime Geral e do Código Penal, quando o mesmo facto constitua simultaneamente crime tributário e crime comum, ainda que tenham sido violados interesses jurídicos distintos.

### 1.2. Disposições aplicáveis aos crimes tributários

As penas principais aplicáveis aos crimes tributários são, nos termos do artigo 12.º, prisão ou multa, atendendo-se sempre, nos termos do disposto no artigo 13.º, ao prejuízo causado pelo crime aquando da determinação da medida da pena (e também, diríamos, ao facto de a pena a aplicar contribuir para as necessidades de prevenção e retribuição que se façam sentir).

As penas aplicáveis a pessoas singulares são, em alternativa, prisão ou multa (não podem cumular-se). As pessoas colectivas, incluindo sociedades, ainda que irregularmente constituídas e entidades fiscalmente equiparadas, por natureza insusceptíveis de medidas privativas da liberdade, estão apenas sujeitas à aplicação de pena de multa.

## OS LIMITES DAS PENAS SÃO OS SEGUINTES:

| Multa | |
|---|---|
| **Pessoas singulares** | **Pessoas colectivas** |
| De 10 a 600 dias | De 20 a 1920 dias |
| Prisão | |
| Pessoas singulares | |
| Até 8 anos | |

Sem prejuízo destes limites e salvo disposição em contrário, os limites mínimo e máximo das penas de multa previstas nos diferentes tipos legais de crimes são elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada.

Nos termos do disposto no artigo 15.º do RGIT, cada dia de multa corresponde a um valor entre €1 e €500 (quando aplicada a pessoas singulares) e entre €5 e €5.000 (quando aplicada a pessoas colectivas), devendo o tribunal atender à situação económica e financeira do condenado e aos seus encargos pessoais, aquando da respectiva determinação (bem como ao prejuízo causado). Sobre a multa não recaem quaisquer adicionais.

As penas de prisão ou multa podem ser suspensas, ficando sempre a suspensão da pena de prisão condicionada, nos termos do n.º 1 do artigo 14.º do RGIT, ao pagamento em prazo a fixar pelo juiz, até ao limite máximo dos cinco anos subsequentes à condenação, do imposto, acréscimos legais e outros benefícios indevidamente obtidos. O juiz pode igualmente fazer depender a suspensão da pena de prisão aplicada do pagamento de uma quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa. Na falta de pagamento dessas importâncias, de acordo com o n.º 2 dessa disposição legal, o tribunal pode exigir garantias de cumprimento, prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado, mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível, ou revogar a suspensão da pena de prisão. O RGIT não excluiu os crimes fiscais do sentido pedagógico e de ressocialização das penas criminais em geral. A possibilidade de suspensão da pena não abrange, no entanto, as sanções acessórias.

Está ainda prevista, no artigo 16.º do RGIT, a possibilidade de aplicação cumulativa das seguintes penas acessórias:

a) Interdição temporária do exercício de certas actividades ou profissões;
b) Privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos;
c) Perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter;
d) Privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de

bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos ou por instituições particulares de solidariedade social comparticipadas pelo orçamento da segurança social;

e) Encerramento de estabelecimento ou de depósito;
f) Cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações;
g) Publicação da sentença condenatória a expensas do agente da infracção;
h) Dissolução da pessoa colectiva;
i) Perda de mercadorias, meios de transporte e outros instrumentos do crime.

Estas penas podem ser aplicadas quando se verifiquem os pressupostos previstos no Código Penal, bem como no artigo 17.º do RGIT.

O procedimento criminal por crime tributário extingue-se, por efeito de prescrição, logo que sobre a sua prática sejam decorridos cinco anos. O prazo de prescrição do procedimento criminal é reduzido ao prazo de caducidade do direito à liquidação da prestação tributária quando a infracção depender daquela liquidação (artigo 21.º do RGIT).

Nos termos do artigo 22.º, se o agente repuser a verdade sobre a sua situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a três anos, a pena pode ser dispensada caso a ilicitude do facto e a culpa do agente não sejam muito graves, a prestação tributária e os demais acréscimos legais tenham sido pagos ou restituídos os benefícios indevidamente obtidos e à dispensa não se opuserem razões de prevenção. A pena poderá ser também especialmente atenuada, igualmente segundo critérios de oportunidade, caso o agente repuser a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo nela fixada (artigos 44.º e 77.º do RGIT).

### 1.3. Disposições aplicáveis às contra-ordenações

As contra-ordenações tributárias são punidas com coimas, que têm natureza administrativa. Tal como sucede relativamente aos crimes, a graduação das coimas depende da gravidade da falta, da culpa e da situação económica do agente.

Decorre do disposto no artigo 23.º do RGIT que as contra-ordenações se dividem em simples (puníveis com coima cujo limite máximo não exceda €5.750) e graves (as que são puníveis com coima cujo limite máximo seja superior a €5.750 e as que, independentemente da coima aplicável, a lei expressamente qualifique como tais). Para efeitos desta qualificação, tem-se em conta a coima cominada em abstracto no tipo legal.

Regra geral, as contra-ordenações tributárias são sempre puníveis a título de negligência (salvo disposição da lei em contrário). Se a lei, relativamente ao montante máximo da coima, não distinguir entre comportamento doloso ou negligente, este só pode ser sancionado com coima até metade daquele montante.

Decorre do artigo 25.º do RGIT que as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material.

Caso o contrário não resultar da lei, as coimas aplicáveis às pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e entidades fiscalmente

equiparadas, podem elevar-se até aos montantes máximos de €165.000, em caso de dolo, e €45.000, em caso de negligência, não podendo o montante máximo das coimas aplicadas às pessoas singulares exceder metade desses limites. O valor mínimo das coimas é de €50, que passam para €25 em caso de redução, salvo se o contrário resultar da lei. No que concerne os limites mínimo e máximo das coimas previstas nos diferentes tipos legais de contra-ordenação, são elevados para o dobro sempre que a coima seja aplicada a pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, e outra entidade fiscalmente equiparada.

Decorre do n.º 1 do artigo 27.º, do RGIT que a graduação da coima deve ser realizada em função da gravidade do facto, da culpa do agente, da sua situação económica e, sempre que possível, exceder o benefício económico que o agente retirou da prática da contra-ordenação. Se a contra-ordenação consistir na omissão da prática de um acto devido, a coima deve ser graduada em função do tempo decorrido desde a data em que o acto deveria ter sido praticado (n.º 2). A tentativa só é punível, de acordo com o n.º 4, nos casos previstos na lei, devendo os limites máximo e mínimo ser reduzidos para metade.

Em caso de contra-ordenações graves, nos termos do artigo 28.º, podem simultaneamente com a coima ser aplicadas as seguintes sanções acessórias, se estiverem preenchidos os pressupostos para aplicação das mesmas previstas no regime geral do ilícito de mera ordenação social:

- Perda de objectos pertencentes ao agente;
- Privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidas por entidades ou serviços públicos, bem como perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, ou inibição de os obter;
- Privação do direito de participação em feiras, mercados, leilões e arrematações ou concursos promovidos por entidades ou serviços públicos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos;
- Encerramento de estabelecimentos ou depósitos;
- Cassação de licenças ou autorizações e suspensão de autorizações;
- Publicação, a expensas do infractor, da sentença condenatória.

**Redução/dispensa de aplicação de coima**

Os artigos 29.º e seguintes do RGIT prevêem um conjunto de mecanismos de redução das coimas, aplicáveis a pedido dos contribuintes que pretendam regularizar a sua situação tributária. Com o Orçamento do Estado para 2012, e conforme já referido, foram reduzidas as percentagens consideradas para este efeito.

A aplicação destas regras tem na base o reconhecimento, por parte do infractor, da prática do acto que configura uma contra-ordenação, bem como da sua responsabilidade, e pressupõe que a legalidade da aplicação da coima não venha a ser discutida. O agente reconhece-se responsável, regulariza a situação e renuncia a discutir a legalidade da coima aplicada, beneficiando por isso de uma coima de montante mais reduzido.

Assim, as coimas pagas a pedido do agente são reduzidas nos termos seguintes:

a) Se o pedido de pagamento for apresentado nos 30 dias posteriores ao da prática da infracção e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou instaurado procedimento de inspecção tributária, a coima é reduzida para 12,5% do montante mínimo legal;
b) Se o pedido de pagamento for apresentado para além dos referidos 30 dias, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspecção tributária, a coima é reduzida para 25% do montante mínimo legal;
c) Se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspecção tributária e a infracção for meramente negligente, a coima é reduzida para 75% do montante mínimo legal. Neste caso, o requerente deve dar conhecimento do pedido ao funcionário da inspecção tributária, que elaborará relatório sucinto das faltas verificadas, com a sua qualificação, que será enviado à entidade competente para a instrução do pedido.

Nas situações supra referidas, e na sequência de uma norma aprovada pelo Orçamento do Estado para 2013, pode não ser aplicada coima quando o agente seja uma pessoa singular e desde que, nos cinco anos anteriores, não tenha[3]:

I. Sido condenado por decisão transitada em julgado, em processo de contra-ordenação ou de crime por infracções tributárias;
II. Beneficiado de pagamento de coima com redução nos termos supra referidos;
III. Beneficiado da dispensa e atenuação especial de coima prevista no artigo 32.º do RGIT.

Para efeitos das alíneas a) e b), é considerado sempre montante mínimo da coima o estabelecido para os casos de negligência.

O direito à redução das coimas está condicionado ao cumprimento dos seguintes requisitos, previstos no n.º 1 do artigo 30.º do RGIT: (i) pagamento da coima nos 15 dias posteriores ao da entrada nos serviços da administração do pedido, nos casos das alíneas a) e b), (ii) pagamento da coima nos 15 dias posteriores à notificação da mesma pela entidade competente, nos casos da alínea c) e, nos três casos, (iii) regularização da situação tributária nos mesmos prazos (ou seja, cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção). Em caso de incumprimento destes requisitos, é de imediato instaurado procedimento contra-ordenacional.

No caso das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, sempre que a regularização da situação tributária do agente não dependa de tributo a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta. Por outro lado, e relativamente às situações descritas nas mesmas alíneas, sempre que a coima variar em função da prestação tributária, é considerado montante mínimo 10% ou 20% da prestação tributária devida, conforme a infracção tiver sido praticada, respectivamente, por pessoa

3 Esta alteração não se aplica a procedimentos de redução de coima iniciados até 31 de Dezembro de 2012.

singular ou colectiva. Se o montante da coima depender de prestação tributária a liquidar, a sua aplicação aguardará a liquidação, sem prejuízo do benefício da redução, se for paga nos 15 posteriores ao da notificação.

Decorre do n.º 4 do artigo 30.º do RGIT que, sempre que o pedido de redução da coima tiver sido apresentado antes do início de qualquer procedimento de inspecção tributária e a regularização da situação tributária do infractor não dependa de imposto a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta. Nesse caso, se o pagamento das coimas com redução não for efectuado ao mesmo tempo que a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta, o contribuinte é notificado para o efectuar no prazo de 15 dias, sob pena de levantamento de auto de notícia e instauração de processo contra-ordenacional.

Existe ainda a possibilidade de não vir a ser aplicada coima, nos termos do disposto no artigo 32.º do RGIT, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos: (i) a prática da infracção não ocasionar prejuízo efectivo à receita tributária, (ii) estar regularizada a falta cometida e (iii) verificar-se um diminuto grau de culpa do agente. Pode ainda a coima ser especialmente atenuada, caso o infractor reconheça a sua responsabilidade e regularize a sua situação tributária até à decisão do processo.

**Prescrição do procedimento e das sanções**

O prazo de prescrição do procedimento por crimes e contra-ordenações fiscais é de 5 anos contados da sua prática, sem prejuízo dos prazos de prescrição mais longos previstos no Código Penal, quando o limite máximo da pena de prisão for igual ou superior a cinco anos. O prazo de prescrição do procedimento criminal e por contra-ordenações fiscais é reduzido ao prazo de caducidade do direito de liquidação da prestação tributária, quando a infracção dependa daquela liquidação.

O prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos na lei geral, mas a suspensão da prescrição verifica-se também por efeito da suspensão do processo, e ainda no caso de pedido de pagamento da coima antes de instaurado o processo de contra-ordenação desde a apresentação do pedido até à notificação para o pagamento (n.º 3 do artigo 33.º RGIT).

Nos termos do artigo 34.º do RGIT, as sanções por contra-ordenação tributária prescrevem no prazo de cinco anos a contar da data da sua aplicação, sem prejuízo das causas de suspensão e interrupção previstas na lei geral.

## 2. PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO E CRIMES TRIBUTÁRIOS

### 2.1. Processo penal tributário

Conforme resulta do disposto no n.º 1 do artigo 35.º do RGIT, o processo penal tributário tem início com a aquisição da notícia do crime, por conhecimento próprio do Ministério Público ou dos órgãos da Administração Tributária com com-

petência delegada para o processo de inquérito, por intermédio dos órgãos de polícia criminal ou dos agentes tributários, e mediante denúncia. A notícia do crime é sempre transmitida ao órgão da Administração Tributária com competência delegada para o inquérito e qualquer autoridade judiciária que, no decurso de um processo por crime não tributário, tome conhecimento de indícios de crime tributário, deve deles dar conhecimento ao órgão da Administração Tributária competente. Também o agente da Administração Tributária que adquira notícia de crime tributário transmite-a ao órgão da Administração Tributária competente.

Com a aquisição da notícia do crime tributário inicia-se uma fase prévia de investigação – o processo de inquérito.

Logo após a notícia do crime tributário, de acordo com o artigo 37.º do RGIT, qualquer órgão de polícia criminal ou agente da Administração Tributária pode, em caso de urgência ou perigo de demora, praticar os actos cautelares necessários e urgentes para assegurar os meios de prova. É possível a detenção em flagrante delito por crime tributário punível com pena de prisão.

Os instrumentos do crime apreendidos serão depositados nas estâncias aduaneiras ou depósitos públicos, a não ser que estes não possam recebê-los por falta de espaço, podendo ser provisoriamente utilizados pela Brigada Fiscal até à respectiva venda.

A fase de inquérito é, nos termos do artigo 40.º, dirigida pelo Ministério Público, com as finalidades e nos termos previstos no Código de Processo Penal. Nesta fase, aos órgãos da Administração Tributária e da administração cabem os poderes e as funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos de polícia criminal, presumindo-se-lhes delegada a prática de actos que o Ministério Público pode atribuir àqueles órgãos, independentemente do valor da vantagem patrimonial ilegítima Todavia, a instauração do inquérito ao abrigo da competência delegada deve ser de imediato comunicada ao Ministério Público, enquanto entidade competente para a direcção do inquérito.

Decorre do disposto no artigo 41.º do RGIT que, sem prejuízo de a todo o tempo o Ministério Público poder avocar o processo de inquérito, a competência para os actos desta fase presume-se delegada consoante o tipo de bem lesado (no caso dos crimes fiscais, no director de finanças que exercer funções na área em que o crime tiver sido cometido ou no director da Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária nos processos por crimes que venham a ser indiciados por aquela no exercício das suas funções, sendo que os titulares destes cargos exercem no inquérito as competências de autoridade de policia criminal). Se o mesmo facto constituir crime tributário e crime comum ou quando a investigação do crime tributário assumir especial complexidade, o Ministério Público pode determinar a formação de equipas mistas, integradas por elementos a designar por outros órgãos de polícia criminal, para procederem aos actos do inquérito.

Os actos de inquérito devem estar concluídos no prazo máximo de oito meses a partir da data em que foi adquirida a notícia do crime, devendo o auto ser remetido ao Ministério Público, juntamente com o parecer fundamentado do órgão da administração tributária, da segurança social ou de polícia criminal (cfr.

o disposto no artigo 42.º do RGIT). No entanto, segundo o n.º 4 do referido preceito legal, não serão concluídas as investigações enquanto não for apurada a situação tributária da qual dependa a qualificação criminal dos factos, cujo procedimento tem prioridade sobre outros da mesma natureza.

Recebido o processo, o Ministério Público, além de assegurar, nos termos do n.º 2 do artigo 43.º, os actos que considerar necessários à realização das finalidades do inquérito, deduzirá acusação, seguindo o processo os trâmites normais até ao julgamento, ou arquivará o processo por falta ou insuficiência de prova, sem prejuízo de se decidir pelo arquivamento do processo em caso de verificação dos requisitos legais da dispensa de pena. A decisão é comunicada à Administração Tributária ou da Segurança Social para efeitos de procedimento por contra-ordenação, se for caso disso.

O autor de qualquer crime fiscal relativamente ao qual se encontre expressamente prevista na lei a dispensa de pena, pode obter, se regularizar a sua situação tributária até ao julgamento, o benefício do arquivamento do processo, sem aplicação, pois, de qualquer pena. É o que resulta do artigo 44.º do RGIT.

O benefício do arquivamento do processo é ordenado pelo Ministério Público, ouvida a Administração Tributária e obtida a concordância do juiz de instrução. A concessão do arquivamento do processo depende da verificação dos requisitos de dispensa da pena, designadamente estarem satisfeitas as exigências de prevenção e repressão que no caso se façam sentir e de a conduta do agente se não revestir de forte gravidade. O arquivamento em caso de dispensa de pena não se impõe, mas fica apenas na disponibilidade do Ministério Público e do juiz de instrução criminal. É uma decisão que não admite recurso nem comprovação através da instrução. O arquivamento só é possível quanto aos crimes em que esteja expressamente prevista a dispensa de pena, que são os referidos no artigo 22.º do RGIT. Se a acusação já tiver sido deduzida, o juiz da instrução, enquanto esta decorrer, pode, com a concordância do Ministério Público e do arguido, ouvida a administração tributária, decidir-se pelo arquivamento do processo se se verificarem os requisitos da dispensa de pena.

Se estiver a correr processo de impugnação judicial ou tiver lugar oposição à execução, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, o processo penal tributário suspende-se até que transitem em julgado as respectivas sentenças, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 47.º do RGIT. Neste caso, o processo que deu causa à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie. Todavia, resulta do disposto no artigo 48.º que a sentença proferida em processo de impugnação judicial e a que tenha decidido oposição à execução, uma vez transitadas, constituem caso julgado para o processo penal tributário apenas relativamente às questões que nelas tenham sido decididas e nos precisos termos em que o foram.

Nos termos do artigo 50.º, n.º 1 do RGIT, a Administração Tributária assiste tecnicamente o Ministério Público em todas as fases do processo, podendo designar para cada processo um agente da administração ou um perito tributário, que tem

sempre a faculdade de consultar o processo e ser informado sobre a sua tramitação. É obrigatória, nos termos do n.º 2, a comunicação à Administração Tributária ou da Segurança Social das decisões finais e os factos apurados relevantes para a liquidação dos impostos em dívida, de cada fase do processo.

## 2.2. Crimes tributários

Configuram crimes tributários as condutas ilegítimas como tais tipificadas no RGIT, que podem ser comuns, aduaneiros ou fiscais. Os tipos de crimes tributários comuns constituem meras variantes de tipos de crime previstos no Código Penal. Os tipos de crimes aduaneiros e fiscais dispõem de autonomia perante os crimes tipificados no Código Penal.

**Crimes tributários comuns**

**a) Burla tributária**

Verifica-se a prática de um crime de burla tributária quando alguém, nos termos do n.º 1 do artigo 87.º do RGIT, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a Administração Tributária ou a Administração da Segurança Social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte o enriquecimento do agente ou de terceiro. A título de exemplo, temos o pedido de reembolso do IVA preparado com base em facturas falsas, que titulam operações simuladas e relativamente às quais ninguém suportou o IVA.

A moldura penal aplicável é de prisão até três anos ou multa até 360 dias, salvo em caso de atribuição patrimonial de valor elevado (burla tributária agravada), em que é de prisão de um a cinco anos para pessoas singulares e multa de 240 a 1.200 dias para as pessoas colectivas. Se a atribuição patrimonial for de valor consideravelmente elevado, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

**A tentativa é punível**

**b) Frustração de créditos**

Ocorre a prática de crime de frustração de créditos, nos termos do artigo 88.º do RGIT, quando alguém, sabendo que tem de entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação, ou dívida às instituições de Segurança Social, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário. É elemento essencial deste tipo de crime a diminuição real ou fictícia do activo patrimonial do devedor. A moldura penal é de prisão até dois anos ou multa até 240 dias.

Ocorre igualmente frustração de créditos quando alguém intencionalmente outorgar em actos ou contratos que importem a transferência ou oneração do seu

património, sabendo que o tributo já está liquidado ou em fase de liquidação, ou que tem dívidas à Segurança Social. Neste caso, a pena aplicável é de prisão até um ano e multa até 120 dias. A tentativa não é punível.

**c) Associação criminosa**

O crime de associação criminosa, previsto e punido pelo artigo 89.º do RGIT, ocorre quando alguém promover ou fundar grupo, organização ou associação cuja finalidade ou actividade seja dirigida à prática de crimes tributários. A pena aplicável é de 1 a 5 anos de prisão, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal. Na mesma pena incorre quem apoiar tais grupos, organizações ou associações, nomeadamente fornecendo armas, munições, instrumentos de crime, armazenagem, guarda ou locais para reuniões ou qualquer auxílio para que se recrutem novos elementos.

Quem dirige ou chefie os grupos, organizações ou associações, é punido com pena de prisão de dois a oito anos, igualmente se pena mais grave não couber ao crime de acordo com outra legislação penal.

As referidas penas podem ser especialmente atenuadas ou não ter lugar a punição se o agente impedir ou se esforçar seriamente para impedir a continuação dos grupos, organizações ou associações ou comunicar à autoridade a sua existência, de modo a esta poder evitar os crimes tributários.

**d) Desobediência qualificada**

A não obediência devida a ordem ou mandado legítimo regularmente comunicado e emanado do Director-Geral dos Impostos ou do Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo ou seus substitutos legais ou de autoridade judicial competente em matéria de derrogação do sigilo bancário é punida como desobediência qualificada, sendo a pena de prisão até dois anos ou de multa até 240 dias.

**e) Violação de segredo fiscal**

Ocorre violação de segredo fiscal, nos termos do artigo 91.º do RGIT, quando alguém, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a Segurança Social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas. A pena é de prisão até um ano ou multa até 240 dias.

Já o funcionário que, sem estar devidamente autorizado, revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias. A mesma pena é aplicável ao funcionário que revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas, obtido através da derrogação do sigilo bancário ou outro dever legal de sigilo.

**Crimes tributários aduaneiros**

Os tipos de crimes tributários aduaneiros que, em virtude do âmbito do presente trabalho, se não desenvolvem no presente texto, são, nos termos dos artigos 92.º a 102.º do Regime Geral, o contrabando, incluindo de circulação e mercadorias em

circulação condicionadas em embarcações (artigos 92.º a 94.º), a fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo (artigo 95.º), a introdução fraudulenta no consumo (artigos 96.º e 97.º), a violação das garantias aduaneiras (artigo 98.º), a quebra das marcas e selos (artigo 99.º) a receptação de mercadorias objecto de crime aduaneiro (artigo 100.º) e o auxílio material (artigo 101.º). No entanto, parte dessas disposições incriminatórias, como é o caso das respeitantes aos crimes de fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo e introdução fraudulenta no consumo, são igualmente aplicáveis à violação das disposições sobre impostos especiais de consumo.

**Crimes fiscais**

**a) Fraude Fiscal**

Constituem fraude fiscal todas as condutas ilegítimas tipificadas no artigo 103.º do RGIT que visem a não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. Trata-se, assim, de um crime de perigo e não de resultado.

A fraude fiscal pode ter lugar por:

- Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;
- Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à Administração Fiscal;
- Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Os factos referidos só são puníveis como crime fiscal caso a vantagem ilegítima seja igual ou superior a €15.000. Os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à Administração Tributária.

A pena aplicável é de prisão até três anos e multa até 360 dias.

**b) Fraude fiscal qualificada**

Nos termos do artigo 104.º do RGIT, considera-se fraude fiscal qualificada a fraude fiscal em que, além dos pressupostos referidos no artigo 103.º, se verifique mais de uma das seguintes circunstâncias:

- O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- O agente se tiver socorrido do auxílio de funcionário público com grave abuso das suas funções;
- O agente falsificar ou viciar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos ou quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;

- O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos probatórios exigidos pela lei fiscal, sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros;
- Ter sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em relações especiais.

Neste caso, a pena é de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas. A mesma pena é aplicável quando (i) a fraude tenha lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes, ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente ou (ii) a vantagem patrimonial for de valor superior a €50.000.

Se a vantagem patrimonial for de valor superior a €200.000, a pena é de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

Não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber, a falsificação ou viciação, destruição, inutilização ou recusa de entrega ou exibição de livros, programas ou ficheiros informáticos ou quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela legislação fiscal, bem como o seu uso pelo agente sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros. As restantes circunstâncias de que resulte a qualificação do crime como de fraude fiscal qualificada são autonomamente puníveis.

**c) Abuso de confiança fiscal**

Decorre do disposto no artigo 105.º do RGIT que, quando alguém não entregar à Administração Tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a €7.500[4], deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar, estamos perante um crime de abuso de confiança, punido com pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias. Considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

O abuso de confiança fiscal apenas é punido se (i) tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal da entrega da prestação, (ii) a prestação comunicada à Administração Tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito e (iii) a importância não entregue for superior a €7.500.

Se a importância apropriada for superior a €50.000 (abuso de confiança fiscal agravado), o crime, quando praticado por pessoas singulares, é punível com prisão de 1 até 5 anos e, quando praticado por pessoas colectivas, com multa entre multa entre 240 e 1.200 dias.

4 No caso de fraude contra a Segurança Social, o limite foi reduzido para €3.500 com a Lei do Orçamento do Estado para 2013.

Para os efeitos da extinção da referida responsabilidade e da graduação das penas a aplicar, são considerados os valores que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

## 3. PROCESSO DE CONTRA-ORDENAÇÃO TRIBUTÁRIA. AS CONTRA-ORDENAÇÕES.

### 3.1. Processo de contra-ordenação tributária

A aplicação de sanções pela prática de infracções fiscais que não tenham natureza criminal efectua-se através de processo de contra-ordenação fiscal, o qual tem uma fase administrativa e outra de natureza judicial.

a) A fase administrativa (artigos 67.º a 79.º do RGIT)

A fase administrativa tem início com a instauração do processo de contra-ordenação fiscal, no serviço de finanças da área onde tiver sido cometida a contra-ordenação. Podem servir de base ao processo:

1) O auto de notícia levantado por funcionário competente;
2) A participação de entidade oficial;
3) A denúncia feita por qualquer pessoa;
4) A declaração do contribuinte ou obrigado tributário a pedir a regularização da situação tributária antes de instaurado o processo de contra-ordenação, caso não seja exercido o direito à redução da coima.

Tal como sucede com o processo-crime fiscal, também o processo de contra-ordenação fiscal se suspende, nos termos do artigo 64.º do RGIT, se estiver a correr processo de impugnação judicial ou oposição à execução, em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, ficando suspenso até que transitem em julgado as respectivas sentenças. Decorre do n.º 1 do artigo 55.º do RGIT que, sempre que uma contra-ordenação tributária implique a existência de facto pelo qual seja devido tributo ainda não liquidado, o processo de contra-ordenação será suspenso depois de instaurado ou finda a instrução, quando necessária, e até que ocorra uma das seguintes circunstâncias:

a) Ser o tributo pago no prazo previsto na lei ou no prazo fixado administrativamente;
b) Haver decorrido o referido prazo sem que o tributo tenha sido pago nem reclamada ou impugnada a liquidação;
c) Verificar-se o trânsito em julgado da decisão proferida em processo de impugnação ou o fim do processo de reclamação.

A investigação e instrução no processo (que podem ser dispensadas, nos termos do disposto no artigo 69.º, n.º 1, caso exista auto de notícia, sem prejuízo da obtenção de outros elementos indispensáveis para a prova da culpabilidade do arguido e a demonstração da sua inocência).

Decorre do n.º 1 do artigo 70.º do RGIT que o arguido será notificado do facto ou factos apurados e da punição em que incorre, sendo ainda informado de que tem 10 dias para apresentar de defesa e apresentar os elementos probatórios que entender ou, dentro do mesmo prazo, utilizar a possibilidade de pagamento voluntário com redução da coima para o montante mínimo fixado e da redução a metade das custas processuais fixadas. Caso o arguido não proceda, no prazo legal ou no prazo que lhe seja fixado, à regularização da sua situação tributária, perde o direito à redução da coima resultante do pagamento voluntário, prosseguindo o processo de contra-ordenação para cobrança da coima e pagamento da diferença. Se o pagamento voluntário da coima for requerido após o termo do prazo para a defesa e até à decisão, a coima é reduzida para 75% do montante fixado, sob pena de, em caso de falta de pagamento nos 15 dias posteriores à notificação, perder o direito à redução. O pagamento voluntário da coima não afasta a aplicação das sanções acessórias previstas na lei.

A defesa pode ser verbal ou escrita (cfr. o disposto no artigo 71.º do RGIT) e o arguido pode fazer-se acompanhar de advogado. Após a apresentação da defesa, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 71.º, o dirigente do serviço tributário pode, caso considere necessário, ordenar novas diligências de investigação e instrução, podendo nessa fase, de acordo com o n.º 3, solicitar às entidades policiais e administrativas a colaboração necessária.

O dirigente máximo do serviço junta sempre ao processo os elementos oficiais de que disponha ou possa solicitar para esclarecimento dos factos ou respeitantes à situação tributária do arguido. As testemunhas do processo de contra-ordenação fiscal, no máximo de três por cada infracção, não são ajuramentadas, devendo a acta da inquirição ser por elas assinada ou indicar as razões da falta de assinatura (cfr. n.º 2 do artigo 72.º). Estabelece o n.º 1 do artigo 74.º que, se até à decisão, se revelarem indícios de crime tributário, é de imediato instaurado o respectivo processo criminal. O n.º 2 acrescenta que se os indícios do crime tributário se reportarem ao facto objecto da contra-ordenação, suspende-se o procedimento e o respectivo prazo de decisão até à prescrição do processo-crime.

Finda a produção da prova, o chefe de finanças aplicará a coima se for da sua competência e se não houver lugar a sanções acessórias (cfr. n.º 1 do artigo 76.º do RGIT). Se o conhecimento da contra-ordenação couber a outra entidade tributária, o dirigente do serviço tributário remete-lhe o processo para a aplicação da coima.

A decisão de aplicação da coima contém:

a) A identificação do infractor e eventuais comparticipantes;
b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;
c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;

d) A indicação de que vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infractor tiver entretanto melhorado de forma sensível;
e) A indicação do destino das mercadorias apreendidas;
f) A condenação em custas.

A notificação fará ainda a referência expressa ao facto de que, no prazo de 20 dias, o infractor deve efectuar o pagamento ou recorrer judicialmente, sob pena de se proceder à sua cobrança coerciva.

Todavia, de acordo com o n.º 1 do artigo 77.º, ocorrendo causa extintiva do procedimento ou havendo dúvidas fundadas sobre os factos constitutivos da contra-ordenação que não seja possível suprir, a entidade competente para o seu conhecimento arquiva o processo.

b) A fase judicial (artigos 80.º a 86.º do Regime Geral)

Da decisão de aplicação das coimas e respectivas sanções acessórias cabe recurso para o Tribunal Tributário, nos termos do n.º 1 do artigo 80.º do RGIT, o qual deve ser apresentado no prazo de 20 dias após a notificação, no serviço de finanças da área em que tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação fiscal, e deve conter alegações e a indicação dos meios de prova. Até ao envio do processo ao Tribunal Tributário, a autoridade recorrida pode revogar a decisão de aplicação da coima. Assim, o arguido, o representante da Fazenda Pública e o Ministério Público podem recorrer da decisão do Tribunal Tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória.

Decorre do n.º 1 do artigo 81.º que, recebida a petição, o dirigente do serviço tributário remete o processo, no prazo de 30 dias, para o Tribunal Tributário competente, podendo o representante da Fazenda Pública, nos termos do n.º 2 dessa disposição legal, oferecer qualquer prova complementar, arrolar testemunhas, quando ainda o não tenham sido, ou indicar elementos ao dispor da administração tributária que repute conveniente obter.

A decisão é precedida de audiência de discussão e julgamento, na qual tem de estar presente o Ministério Público. O infractor não é obrigado a comparecer para ser ouvido, salvo se o juiz considerar necessária a sua presença para o esclarecimento dos factos, podendo sempre fazer-se representar por advogado. O representante da Fazenda Pública pode participar na audiência.

Da decisão cabe, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 83.º, recurso para o Tribunal Central Administrativo interposto pelo arguido, pelo representante da Fazenda Pública, ou pelo Ministério Públicos e o fundamento for matéria de facto ou simultaneamente de facto, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um

quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória. O recurso é para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, se o fundamento for matéria exclusivamente de direito. O recurso será interposto no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência do julgamento ou, caso o arguido não haja comparecido, da notificação da sentença (cfr. n.ºs 2 e 3 do referido artigo 83.º). O recurso só tem efeito suspensivo, segundo o artigo 84.º, se o arguido prestar garantia ou provar em igual prazo que a não pode prestar por insuficiência de meios económicos.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 85.º, a revisão da decisão da autoridade administrativa cabe ao tribunal competente para o conhecimento do respectivo recurso judicial, dela cabendo recurso para a instância imediatamente superior. Decorre do n.º 2 que, quando a coima tiver sido aplicada pelo tribunal, a revisão cabe à instância judicial imediatamente superior, excepto se a decisão tiver sido tomada pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Da decisão proferida em processo judicial de revisão da coima aplicada pelo tribunal tributário ou pelo Tribunal Central Administrativo, só cabe recurso em matéria de direito, nos termos do artigo 86.º para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

### 3.2. O regime contra-ordenacional especial aplicável ao chamado planeamento fiscal agressivo

O Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo.

Este diploma prevê algumas infracções e as respectivas sanções, sendo-lhe aplicável o RGIT.

### 3.3. As contra-ordenações tributárias (tipos)

As contra-ordenações tributárias, que se dividem entre aduaneiras e fiscais, são infracções que merecem um juízo de censura menor do que o dos crimes fiscais, a que correspondem penas meramente administrativas: coimas e respectivas sanções acessórias. A tentativa não é geralmente punível. As contra-ordenações aduaneiras, que não descreveremos pormenorizadamente, são o descaminho (artigo 108.º), introdução irregular no consumo (artigo 109.º), recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos ou mercadorias (artigo 110.º), falta ou atraso de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias (artigo 110.º-A), violação de dever de cooperação (artigo 111.º), omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos (artigo 111.º-A) e aquisição de mercadorias objecto de infracção aduaneira (artigo 112.º).

Já as infracções fiscais são as seguintes (os montantes das coimas elevam-se para o dobro caso as infracções sejam praticadas por pessoa colectiva):

**a) Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes**

Quem dolosamente recusar a entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, quando os factos não constituam fraude fiscal, é punido com coima de €375 a €75.000. Quando a Administração Tributária deva fixar previamente prazo para a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade e de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, a infracção só se considera consumada no termo desse prazo.

Considera-se recusada a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes quando o agente não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização de agentes da administração tributária, nos termos da lei.

De referir que consideram-se documentos fiscalmente relevantes os livros, demais documentos e respectivas versões electrónicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte.

**b) Falta de entrega da prestação tributária**

A não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

Em caso de negligência, e ainda que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, será aplicável coima variável entre 15% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

As coimas são igualmente aplicáveis aos casos de não entrega, dolosa ou negligente, de prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei. As coimas são também aplicáveis em qualquer caso de não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser nos termos da lei.

São puníveis, nos termos do n.º 5 do artigo 114.º, como falta de entrega de prestação tributária:

a) A falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em factura ou documento equivalente, a falta de entrega, total ou parcial, ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente, ou a sua menção, dedução ou rectificação sem observância dos termos legais;

b) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva preceder a alienação ou aquisição de bens;

c) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens;

d) A alienação de quaisquer bens ou o pedido de levantamento, registo, depósito ou pagamento de valores ou títulos que devam ser precedidos do pagamento de impostos;
e) A falta de liquidação, do pagamento ou da entrega nos cofres do Estado do imposto que recaía autonomamente sobre documentos, livros, papéis e actos;
f) A falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido a final, incluindo as situações de pagamento especial por conta.

O pagamento do imposto por forma diferente da legalmente prevista é punível com coima entre €75 e €2.000.

**c) Violação do segredo fiscal**

A revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respectivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência, é punível com coima de €75 a €1.500.

**d) Falta de entrega das declarações ou sua entrega fora do prazo legal**

A falta de declarações que, para efeitos fiscais, devem ser apresentadas a fim de que a Administração Tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria colectável, bem como a respectiva prestação fora do prazo legal, é punível com coima de €150 a €3.750. Estão entre estas declarações as de IRS ou IRC ou da declaração periódica de IVA, quando não houver imposto a pagar pelo contribuinte. A obrigação abrange as declarações que o contribuinte deva apresentar para efeitos meramente estatísticos ou similares.

A falta de comunicação, ou a comunicação fora do prazo legal, da adesão à caixa postal eletrónica, é punível com coima de €50 a €250.

**e) Falta de entrega ou entrega fora do prazo, de exibição ou de apresentação de documentos e declarações**

A falta ou atraso na apresentação ou a não exibição, imediata ou no prazo que a lei ou a Administração Tributária fixarem, de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos são puníveis com coima de €150 a €3.750.

Já a falta de apresentação, ou a apresentação fora do prazo legal, das declarações de início, alteração ou cessação de actividade, das declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos de benefícios fiscais e das declarações para inscrição em registos que a administração fiscal deva possuir de valores patrimoniais é punível com coima de €300 a €7.500.

A falta de exibição pública dos dísticos ou outros elementos comprovativos do pagamento do imposto que seja exigido é punível com coima de €35 a €750.

A falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares é punível com coima de €75 a €375.

A falta de comunicação, ou a comunicação fora do prazo legal, da adesão à caixa postal electrónica, é punível com coima de €50 a €250.

A falta de apresentação no prazo que a administração tributária fixar da documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência é punível com coima de €500 a €10.000.

A falta de apresentação no prazo que a Administração Tributária fixar dos elementos referidos no n.º 8 do artigo 66.º do Código do IRC é punível com coima de €500 a €10.000.

**f) Falsificação, viciação ou alteração de documentos fiscalmente relevantes**

Quem dolosamente falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes, quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal, é punido com coima variável entre €750 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até €37.500.

Quem utilizar, alterar ou viciar programas, dados ou suportes informáticos, necessários ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte, com o objectivo de obter vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, é punido com coima variável entre €750 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até ao limite de €37.500.

No caso de não haver imposto a liquidar, os limites das coimas previstas nos números anteriores são reduzidos a metade.

**g) Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes**

As omissões ou inexactidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contra-ordenação prevista no artigo anterior, praticadas nas declarações, bem como nos documentos comprovativos dos factos, valores ou situações delas constantes, incluindo as praticadas nos livros de contabilidade e escrituração, nos documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir ou noutros documentos fiscalmente relevantes que devam ser mantidos, apresentados ou exibidos, são puníveis com coima de €375 a €22.500.

No caso de não haver imposto a liquidar, os limites das coimas previstas no número anterior são reduzidos a um quarto.

As inexactidões ou omissões praticadas nas declarações ou fichas para inscrição ou actualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares são puníveis com coima entre €35 e €750.

**h) Omissões ou inexactidões nos pedidos de informação vinculativa**

As omissões ou inexactidões relativas aos actos, factos ou documentos relevantes para a apreciação de pedidos de informação vinculativa, prestadas com carácter de urgência, apresentados nos termos do artigo 68.º da LGT, são puníveis com coima de €375 a €22.500. Estes limites são reduzidos para um quarto no caso de outros pedidos de informação vinculativa.

**i) Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes**

A inexistência de livros de contabilidade ou de escrituração e do modelo de exportação de ficheiros, obrigatórios por força da lei, bem como de livros, registos

e documentos com eles relacionados, qualquer que seja a respectiva natureza é punível com coima de €225 e €22.500. No entanto, verificada a inexistência de escrita, independentemente do procedimento para aplicação da coima prevista nos números anteriores, é notificado o contribuinte para proceder à sua organização num prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação de que, se o não fizer, fica sujeito à coima aplicável à recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes.

**j) Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução**

A não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística, bem como o atraso na execução da contabilidade, na escrituração de livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por período superior ao previsto na lei fiscal, quando não sejam punidos como crime ou como contra-ordenação mais grave, são puníveis com coima de €75 a €2.750.

Verificado o atraso, independentemente do procedimento para a aplicação da coima prevista nos números anteriores, o contribuinte é notificado para regularizar a escrita em prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação que, se não o fizer, fica sujeito à coima aplicável à recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes.

**k) Falta de apresentação, antes da respectiva utilização, dos livros de escrituração**

A falta de apresentação, no prazo legal e antes da respectiva utilização, de livros, registos ou outros documentos relacionados com a contabilidade ou exigidos na lei é punível com coima de €75 a €750.

A mesma sanção é aplicável à não conservação, pelo prazo estabelecido na lei fiscal, dos documentos mencionados no número anterior (prazo este que é de 10 anos).

**l) Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas**

A não passagem de recibos ou facturas ou a sua emissão fora dos prazos legais, nos casos em que a lei o exija, é punível com coima de €150 a €3.750. Já a não exigência, nos termos da lei, de passagem ou emissão de facturas ou recibos, ou a sua não conservação pelo período de tempo nela previsto, é punível com coima de €75 a €2.000.

**m) Falta de designação de representantes**

A falta de designação de uma pessoa com residência, sede ou direcção efectiva em território nacional para representar, perante a Administração Tributária, as entidades não residentes neste território, bem como as que, embora residentes, se ausentem do território nacional por período superior a seis meses, no que respeita a obrigações emergentes da relação jurídico-tributária, bem como a designação que omita a aceitação expressa pelo representante, é punível com coima de €75 a € 7.500.

O representante fiscal do não residente, quando pessoa diferente do gestor de bens ou direitos, que, sempre que solicitado, não obtiver ou não apresentar à administração tributária a identificação do gestor de bens ou direitos é punível com coima de €75 a €3.750.

**n) Pagamento indevido de rendimentos**

O pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares de rendimentos sujeitos a imposto, com cobrança mediante o sistema de retenção na fonte, sem que aqueles façam a comprovação do seu número fiscal de contribuinte, é punível com coima entre €35 e €750.

Por outro lado, a falta de retenção na fonte relativa a rendimentos sujeitos a esta obrigação, quando se verifiquem os pressupostos legais para a sua dispensa total ou parcial mas sem que, no prazo legalmente previsto, tenha sido apresentada a respectiva prova, é punível com coima de €375 a €3.750.

**o) Pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valor mobiliários**

O pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos ou associados a valores mobiliários, quando a aquisição destes tenha sido realizada sem a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º do Código do IRS, e previamente não tenha sido feita prova perante as entidades que intervenham no respectivo pagamento ou colocação à disposição da apresentação da declaração a que se refere o artigo 138.º do Código do IRS, é punível com coima de €375 a €37.500.

**p) Inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes**

A inexistência de prova, de que foi apresentada a declaração a que se refere o artigo 138.º do Código do IRS, perante as entidades referidas no n.º 3 do mesmo artigo, ou que a aquisição das acções ou valores mobiliários foi realizada com a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º desse Código, é punível com coima de €375 a €37.500.

**q) Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação**

A transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a imposto, obtidos em território português por entidades não residentes, sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido, é punível com coima de €375 a €37.500.

**r) Impressão de documentos por tipografias não autorizadas**

A impressão de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades não autorizadas para o efeito, sempre que a lei o exija, bem como a sua aquisição, é punível com coima de €750 a €37.500.

O fornecimento de documentos fiscalmente relevantes por pessoas ou entidades autorizadas sem observância das formalidades legais, bem como a sua aquisição ou utilização, é punível com coima de €750 a €37.500.

**s) Falsidade informática e software certificado**

Quem criar, ceder ou transaccionar programas informáticos, concebidos com o objectivo de impedir ou alterar o apuramento da situação tributária do contribuinte, quando não deva ser punido como crime, é punido com coima variável entre €3.750 e €37.500.

A falta de utilização de programas ou equipamentos informáticos de facturação certificados, nos termos do n.º 9 do artigo 123.º do Código do IRC, é punida com coima variável entre €375 e €18.750.

Já a transação ou a utilização de programas ou equipamentos informáticos de facturação, que não observem os requisitos legalmente exigidos, é punida com coima variável entre €375 e €18.750.

**t) Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias**

A falta de conta bancária nos casos legalmente previstos é punível com coima de €270 a €27.000, sendo também punível a falta de realização de movimentos bancários nos casos legalmente previstos (coima variável de €180 a €4.500) e ainda a falta de pagamentos através dos meios diferentes dos legalmente previstos é punível com coima de €180 a €4.500.

# VIII Parte

## INFORMAÇÕES ÚTEIS

## DIRECÇÕES DISTRITAIS DE FINANÇAS

| Nome | Morada | Código Postal | Telefone | Fax |
|---|---|---|---|---|
| Direcção de Finanças de Angra do Heroísmo | R. de Jesus, 177 - 1.º | 9700-103 Angra do Heroísmo | 295403140 | 295403177 |
| Direcção de Finanças de Aveiro | Av. Dr. Lourenço Peixinho, 164 | 3804-501 Aveiro | 234405000 | 234405003 |
| Direcção de Finanças de Beja | R. Nuno Alvares Pereira | 7801-851 Beja | 284314800 | 284314827 |
| Direcção de Finanças de Braga | R. Dr. Costa Júnior, 31 | 4710-231 Braga | 253204500 | 253204087 |
| Direcção de Finanças de Bragança | R. Pe. António Vieira, Lt.4, r/c | 5300-224 Bragança | 273300040 | 273300090 |
| Direcção de Finanças de Castelo Branco | Rua da Mina | 6000-170 Castelo Branco | 272330700 | 272330770 |
| Direcção de Finanças de Coimbra | Av. Fernão Magalhães, 424 | 3000-173 Coimbra | 239860700 | 239860779 |
| Direcção de Finanças de Évora | Travessa do Caraça, 18 | 7004-502 Évora | 266750831 | 266750898 |
| Direcção de Finanças de Faro | R. Comandante Francisco Manuel, 3-A | 8000-250 Faro | 289880600 | 289862746 |
| Direcção de Finanças da Guarda | Pr. Dr. Francisco Salgado Zenha | 6301-851 Guarda | 271220597 | 271220509 |
| Direcção de Finanças da Horta | Largo Duque d'Ávila e Bolama | 9901-854 Horta | 292202340 | 292202358 |
| Direcção de Finanças de Leiria | Av. Combatentes Grande Guerra, 50-52 | 2400-122 Leiria | 244859300 | 244859390 |
| Direcção de Finanças de Lisboa | Alameda dos Oceanos Zona de Intervenção da Expo 98, Lote 1.06.1.2 | 1998-027 Lisboa | 218926000 | 218926021 |
| Direcção de Finanças de Ponta Delgada | Av. Infante D. Henrique, 38 | 9504-515 Ponta Delgada | 296308700 | 296308790 |
| Direcção de Finanças de Portalegre | Largo S. Tiago, 2 – Apart.99 | 7301-956 Portalegre | 245302400 | 245302460 |
| Direcção de Finanças do Porto | R. Santa Catarina, 1011 | 4049-050 Porto | 223398000 | 223398010 |
| Direcção de Finanças de Santarém | Largo Convento S. Domingos | 2000-135 Santarém | 243303600 | 243303605 |
| Direcção de Finanças de Setúbal | Av. Combatentes Grande Guerra, 52 | 2904-501 Setúbal | 265537400 | 265520729 |
| Direcção de Finanças de Viana do Castelo | R. Sá de Miranda, 102 | 4900-482 Viana do Castelo | 258810200 | 258810201 |
| Direcção de Finanças de Vila Real | R. Voz de Trás-os-Montes, 12/22 | 5000-536 Vila Real | 259320800 | 259320890 |
| Direcção de Finanças de Viseu | Av. Alberto Sampaio, 31 | 3514-510 Viseu | 232467800 | 232467801 |

**Região Autónoma da Madeira**
**Direcção Regional dos Assuntos Fiscais**
Rua 31 de Janeiro, 29 - 9054-533 Funchal
Tel. 291 212 600
Fax. 291 212 674

**DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS**
**Serviços Centrais**
**Gabinete do Director-Geral**
Rua da Prata, 10 –2 .º - 1149-027 Lisboa
Tel.21 881 29 93
Fax.21 881 29 38
Responsável: José António de Azevedo Pereira

**Direcção de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (DSIRS)**
Av. Eng.º Duarte Pacheco, 28 – 6.º - Edifício Satélite – 1099-013 Lisboa
Tel. 21 383 42 00
Fax. 21 383 45 31
Correio Electrónico:
dsirs@dgci.min-financas.pt
Responsável: Irene Abreu

**Direcção de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (DSIRC)**
Av. Eng.º Duarte Pacheco, 28 – 7.º - Edifício Satélite – 1099-013 Lisboa
Tel. 21 383 42 00
Fax. 21 383 45 93
Correio Electrónico:
dsirc@dgci.min-financas.pt
Responsável: Maria Helena Martins

**Direcção de Serviços de Cobrança (DSC)**
Av. João XXII, 76 – 2.º Piso – Apartado 8121-1049-065 Lisboa
Tel. 21 761 00 00
Fax. 21 793 65 09
Correio Electrónico:
dsc@dgci.min-financas.pt
Responsável: Francisco António Cid Ferreira

**Direcção de Serviços do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (DSIVA)**
Av. João XXII, 76 – 3.º Piso – Apartado 8143 –1049-065 Lisboa
Tel. 217 610 351/354
Fax. 21 7936 5 08
Correio Electrónico:
dsiva@dgci.min-financas.pt
Responsável: Maria Emília Alves Pimenta

**Direcção de Serviços dos Reembolsos (DSR)**
Av. João XXII, 76 – 5.º Piso – Apartado 8220 - 1049-065 Lisboa Codex
Tel. 21 761 00 00
Fax. 21 793 81 33
Correio Electrónico:
dsriva@dgci.min-financas.pt
Responsável: Maria de Lourdes Jesus Amâncio

**Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários**
Av. Eng. Duarte Pacheco, 28 – 18.º - Edifício Satélite – 1099-013 Lisboa
Tel. 21 383 44 28
Fax. 21 383 49 72
Correio Electrónico:
dsgct@dgci.min-financas.pt
Responsável: José Maria Fernandes Pires

**Direcção de Serviços de Gestão dos Recursos Financeiros (DSGRF)**
Rua do Comércio, 49 – 1.º - 1149-017 Lisboa
Tel. 21 881 29 91
Fax. 21 881 29 35
Correio Electrónico:
dsf@dgci.min-financas.pt
Responsável: Belarmino Assunção Almeida Santos

**Direcção de Serviços de Contabilidade e Controlo (DSCC)**
Av. João XXII, 76 – 8.º Piso – 1049-065 Lisboa
Tel. 21 761 00 00
Fax. 21 793 65 16
Correio Electrónico:
dscgrf@dgci.min-financas.pt
Responsável: Gustavo André Esteves Alves Madeiro

**Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis (DSIMI)**
Av. Eng.º Duarte Pacheco, 28 – 2.º - Edifício Satélite – 1099-013 Lisboa
Tel. 21 383 42 00
Fax. 21 383 43 03
Correio Electrónico:
dsimi@dgci.min-financas.pt
Responsável: Lurdes da Silva Ferreira

**Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, dos Impostos Rodoviários e das Contribuições Especiais (DSIMT)**
Av. Eng. Duarte Pacheco, 28 – 3.º - Edifício Satélite – 1099-013 Lisboa
Tel. 21 383 42 00
Fax. 21 383 43 61
Correio Electrónico:
dsimt@dgci.min-financas.pt
Responsável: Maria da Graça M.S. Ganilho

**Direcção de Serviços de Avaliações (DSA)**
Av. Eng.º Duarte Pacheco, 28 – 3.º - Edifício Satélite – 1099-013 Lisboa
Tel. 21 383 42 00
Fax. 21 383 43 60
Correio Electrónico:
dsa@dgci.min-financas.pt
Responsável: Alfredo Serras Mendes

**Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspecção Tributária (DSPIT)**
Av. Duque D'Ávila 71 – 6.º - 1000-139 Lisboa
Tel. 21 358 48 00
Fax. 21 358 48 06
Correio electrónico:
dsepcpit2@dgci.min-financas.pt
Responsável: Ana Paula Araujo Neto

**Direcção de Serviços das Relações Internacionais (DSRI)**
Av. Eng.º Duarte Pacheco, 28 – 4.º - Edifício Satélite – 1099-013 Lisboa
Tel. 213 834 200
Fax. 213 834 4 14
Correio Electrónico:
dsri@dgci.min-financas.pt
Responsável: António Videira

**Direcção de Serviços de Planeamento e Sistemas de Informação (DSPSI)**
Rua da Prata, 10 – 5.º - 1149-027 Lisboa
Tel. 218 812 996/97
Fax. 218 812 950
Correio Electrónico:
dspsi@dgci.min-financas.pt
Responsável: Olga Gomes Pereira

**Direcção de Serviços Consultadoria Jurídica e do Contencioso (DSJC)**
Rua da Prata, 10 – 2.º - 1149-027 Lisboa
Tel. 21 881 26 00
Fax. 21 881 29 41
Correio Electrónico:
dsjc@dgci.min-financas.pt
Responsável: Luís Augusto P. Oliveira Maia

**Direcção de Serviços de Justiça Tributária (DSJT)**
Rua da Prata, 10 – 4.º - 1149-027 Lisboa
Tel. 21 881 26 00
Fax. 21 881 29 46
Correio Electrónico:
dsjt@dgci.min-financas.pt
Responsável: Ana Cristina Bicho

**Direcção de Serviços de Gestão de Recursos Humanos (DSGRH)**
Rua da Prata, 10 – 3.º - 1149-027 Lisboa
Tel. 21 881 60 00
Fax. 21 881 29 45
Correio Electrónico:
dsgh@dgci.min-financas.pt
Responsável: Ângela Maria Rodrigues da Silva Santos

**Direcção de Serviços de Instalações e Equipamento (DSIE)**
Rua Braamcamp, 5 – 6.º - 1250-048 Lisboa
Tel. 21 358 49 00
Fax. 21 358 49 99
Correio Electrónico:
dsi@dgci-min-financas.pt
Responsável: Alfredo Jorge Ferreira Filipe

**Direcção de Serviços de Inspecção Tributária (DSIT)**
Av. Duque D'Ávila, 71 – Pisos 2, 3, 4 e 5 – 1000-139 Lisboa
Tel. 21 358 48 00
Fax. 21 358 48 03
Correio Electrónico: dspit@dgci.min-financas.pt
Responsável: João Paulo Pereira Morais Canedo

**Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais (DSIFAE)**
Av. Duque d'Ávila, 71 – Pisos 2, 3, 4 e 5 – 1000-139 Lisboa
Tel. 21 358 48 00
Fax. 21358 48 04
Correio Electrónico:
Responsável: Manuel Cecílio

**Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC)**
Av. João XXII, 76 – 6.ºPiso – 1049-065 Lisboa
Tel. 21 761 00 00
Fax. 21 793 70 66
Correio Electrónico: dsdsrc@dgci.min-financas.pt
Responsável: Carlos Alberto da Silva Martins

**Direcção de Serviços da Informação Tributária, Apoio ao Contribuinte e Relações Públicas (DSITARP)**
Av. João XXI, 76, R/C – 1049-065 Lisboa
Tel. 217 610 000
Fax. 217 610 132
Correio Electrónico: dsitarp@dgci.min-financas.pt
Responsável: Fernando Lopes Carvalho

**Direcção de Serviços de Auditoria Interna**
Av. Eng.º Duarte Pacheco, 28, 5.º - Edifício Satélite – 1099-013 Lisboa
Tel. 213 834 200
Fax 213 820 506
Responsável: Acácio Manuel de Melo Pinto

**Centro de Estudos Fiscais**
R. da Alfândega, 5 – 1.º - 1100-016 Lisboa
Tel. 21 885 43 65
Fax. 21 886 76 57
Responsável: Maria dos Prazeres Lousa

**Angra do Heroísmo**
SAC
R. de Jesus, 167 - R/C - 9700-103 Angra do Heroísmo - Tel.295 217 555
Loja do Cidadão
Rua de S. Pedro, 55-F - 9700 Angra do Heroísmo - Tel. 808 503 040
Horário: de 2.ª a 6.ª das 9:00H às 18:00H.

**Aveiro**
SAC
Av. Dr. Lourenço Peixinho, 164 - 3804-501 Aveiro - Tel. 234 405 031 Fax. 234 405 001
SAC - Ílhavo
R. Sacadura Cabral - Edifício Liberdade - 3830 Ílhavo - Tel. 234 364 718
Loja do Cidadão
R. Dr. Orlando Oliveira, 41 a 47 - 3800-004 Aveiro - Tel. 234 404 019 Fax. 234 405 707
Horário: de 2.ª a 6.ª das 8:30H às 19:30H - Sábado das 9:30H às 15:00H.

**Beja**
SAC
R. Nuno Álvares Pereira, 19 - 7801-851 Beja - Tel.284 314 847 Fax. 284 314 841

**Braga**
Loja do Cidadão
R. dos Granjinhos, 6 - 4710-352 Braga - Telecid. 808 241 107
Horário: de 2.ª a 6.ª das 8:30H às 19:30H - Sábado das 9:30H às 15:00H.

**Bragança**
SAC
Av. Sá Carneiro - Prédio Translande Lj.9 -Rc - 5301-861 Bragança - Tel.273 323 503
Fax. 273 325 944

**Castelo Branco**
SAC
Rua da Mina - 6000 - Castelo Branco - Tel.272 330 700 Fax. 272 330 770

**Coimbra**
SAC
Av. Fernão de Magalhães, 424 - 3000-173 Coimbra - Tel.239 860 740 Fax. 239 860 774
Loja do Cidadão
Av. Central, 16, 18, 20 - 3330 Coimbra - Telecid. 808 241 107
Horário: de 2.ª a 6.ª das 8:30H às 19:30H - Sábado das 9:30H às 15:00H.

**Évora**
SAC
R. da República, 129 - 7004-502 Évora - Tel.266 750 850 Fax. 266 750 898

**Faro**
SAC
R. Comandante Francisco Manuel, 1 - 8000-250 Faro - Tel.289 880 664/6 Fax. 289 801 965

**Funchal**
SAC
R. João Tavira, 31 C.Com.Tavira - Loja 42 - 9000-075 Funchal - Tel.291 226 043
Loja do Cidadão
Av. Arriaga, Edificio Arriaga - 9000-064 Funchal - Tel. 291 212 200
Horário: de 2.ª a 6.ª das 8:30H às 19:30H - Sábado das 9:30H às 15:00H.

**Leiria**
SAC
Av. Combatentes da Grande Guerra, 50 - 2400-122 Leiria - Tel.244 959 303 Fax.244 859 390

**Lisboa**
SAC
R. D. Duarte, 4-A- Hotel Mundial - 1100-198 Lisboa - Tel.218 805 040
R. dos Correiros, 70 - 1.º - 1100-167 Lisboa - Tel. 213 421 003
Av. 5 de Outubro, 52-C e 52-D - 1050-058 Lisboa - Tel. 213 513 604/640/642
Av. Eng. Duarte Pacheco, 28 - R/C - (Edif. Satélite) - 1099-013 Lisboa - Tel. 213 834 200
Loja do Cidadão
R. Abranches Ferrão, 10 - Edifício Atlanta II - 1600-001 Lisboa - Tel. 808 241 107
Horário: de 2.ª a 6.ª das 8:30H às 19:30H - Sábado das 9:30H às 15:00H.
Praça dos Restauradores - Tel. 213 268 456/7/8/9
Horário: de 2.ª a 6.ª das 8:30H às 19:30H - Sábado das 9:30H às 15:00H.

**Ponta Delgada**
SAC
Av. Infante D. Henrique, Edifi. Solmar, 9504-515 Ponta Delgada - Tel.296 285 752 Fax.296 283 891

**Porto**
SAC
Exponor-Feira Internacional do Porto 4450-617 Leça da Palmeira - Tel.229 981 000
R. D.João IV, 397 4000-302 Porto - Tel.225 373 137
Vila das Aves, 4796-908 Aves - Tel. 252 871 145
Loja do Cidadão
Av. Fernão de Magalhães, 1862 - 1.º - Edifício Torre das Antas - 4350-158 Porto -
Tel. 225 571 977 Fax. 225 571 986 Horário: de 2.ª a 6.ª das 8:30H às 19:30H - Sábado das 9:30H às 15:00H.

**Setúbal**
Loja do Cidadão
Av. Bento Gonçalves, 30-D - 2910-431 Setúbal - Telecid. 808 241 107
Horário: de 2.ª a 6.ª das 8:30H às 19:30H - Sábado das 9:30H às 15:00H.

**Viana do Castelo**
SAC
Praça 1.º de Maio 4900-534 Viana do Castelo - Tel.258 827 892 Fax.258 827 871
Vila Real
SAC
Largo do Pioledo, Bloco F, Fracção E - 5000-596 Vila Real - Tel. 259 321 100

**Viseu**
SAC
Av. Dr. Alberto Sampaio, 31 - 3514-051 Viseu - Tel.232 463 800 Fax. 232 463 801
Loja do Cidadão
Quinta das Mesuras, Lotes, 8,9 e 10 Estrada de Ranhados - 3500-643 Viseu - Telecid.808 241 107

## REPARTIÇÃO DE FINANÇAS

| Cód. | Nome | Morada | Cpostal | Telefone | Fax | E-mail |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1929 | Serviço de Finanças de Abrantes | R. N. Senhora Conceição | 2200-392 Abrantes | 241379790 | 241379799 | sf1929@dgci.min-financas.pt |
| 0019 | Serviço de Finanças de Águeda | R. Dr. José Maria R. Almeida, 62 | 3750-180 Águeda | 234690280 | 234690298 | sf0019@dgci.min-financas.pt |
| 1163 | Serviço de Finanças de Aguiar da Beira | Alto de Santo António, 35 | 3570-015 Aguiar da Beira | 232688325 | 232680042 | sf1163@dgci.min-financas.pt |
| 0876 | Serviço de Finanças de Alandroal | Travessa da Fonte | 7250-149 Alandroal | 268440070 | 268440074 | sf0876@dgci.min-financas.pt |
| 0027 | Serviço de Finanças de Albergaria-a-Velha | R. Prof. Egas Moniz | 3850-043 Albergaria-a-Velha | 234521510 | 234524997 | sf0027@dgci.min-financas.pt |
| 1007 | Serviço de Finanças de Albufeira | R. Telecomunicações - Cerro Alagoa, 2 - r/c | 8200-184 Albufeira | 289598550 | 289598578 | sf1007@dgci.min-financas.pt |
| 2135 | Serviço de Finanças de Alcácer do Sal | Praça Pedro Nunes | 7580-125 Alcácer do Sal | 265622103 | 265612900 | sf2135@dgci.min-financas.pt |
| 1937 | Serviço de Finanças de Alcanena | R. Margarida A. Gonçalves Louro, 2 r/c | 2380-190 Alcanena | 249891495 | 249891464 | sf1937@dgci.min-financas.pt |
| 1309 | Serviço de Finanças de Alcobaça | Gaveto R. Olivença e Afonso de Albuquerque | 2461-503 Alcobaça | 262505510 | 262505538 | sf1309@dgci.min-financas.pt |
| 2143 | Serviço de Finanças de Alcochete | R. Carlos Manuel Rodrigues Francisco, 17-r/c | 2890-042 Alcochete | 212340201 | 212340499 | sf2143@dgci.min-financas.pt |
| 1015 | Serviço de Finanças de Alcoutim | Av. Duarte Pacheco, 2 | 8970-071 Alcoutim | 281546283 | 281546636 | sf1015@dgci.min-financas.pt |
| 1465 | Serviço de Finanças de Alenquer | Largo Raínha Santa Isabel | 2580-372 Alenquer | 263731240 | 263731258 | sf1465@dgci.min-financas.pt |
| 0477 | Serviço de Finanças de Alfândega da Fé | R. da Escola Preparatória | 5350-023 Alfândega da Fé | 279462328 | 279462706 | sf0477@dgci.min-financas.pt |
| 2364 | Serviço de Finanças de Alijó | Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 118 | 5070-013 Alijó | 259959263 | 259959200 | sf2364@dgci.min-financas.pt |
| 1023 | Serviço de Finanças de Aljezur | R. 25 de Abril, 93 | 8670-088 Aljezur | 282998232 | 282998679 | sf1023@dgci.min-financas.pt |
| 0205 | Serviço de Finanças de Aljustrel | Av. 1.º de Maio | 7600-010 Aljustrel | 284602245 | 284602245 | sf0205@dgci.min-financas.pt |
| 2151 | Serviço de Finanças de Almada 1 | Av. 25 de Abril, 5 - B, 2.º | 2804-528 Almada | 212738130 | 212738158 | sf2151@dgci.min-financas.pt |
| 3212 | Serviço de Finanças de Almada 2 | R. Galileu Saúde Correia, 8-C | 2800-559 Almada | 210034910 | 210034938 | sf3212@dgci.min-financas.pt |
| 3409 | Serviço de Finanças de Almada 3 | Torre das Argolas - Costa da Caparica | 2829-510 Costa de Caparica | 212918810 | 212918847 | sf3409@dgci.min-financas.pt |
| 1171 | Serviço de Finanças de Almeida | R.S.João de Deus | 6350-130 Almeida | 271574114 | 271574868 | sf1171@dgci.min-financas.pt |
| 1945 | Serviço de Finanças de Almeirim | R. dos Aliados, 82-B | 2080-116 Almeirim | 243592305 | 243579290 | sf1945@dgci.min-financas.pt |
| 0213 | Serviço de Finanças de Almodôvar | Rua do Cinema | 7700-057 Almodôvar | 286662124 | 286662271 | sf0213@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1953 | Serviço de Finanças de Alpiarça | R. Silvestre Bernardo Lima | 2090-143 Alpiarça | 243558441 | 243556005 | sf1953@dgci.min-financas.pt |
| 1600 | Serviço de Finanças de Alter do Chão | R. D. Francisco Garcia Mendes | 7440-082 Alter do Chão | 245612315 | 245612840 | sf1600@dgci.min-financas.pt |
| 1317 | Serviço de Finanças de Alvaiázere | R. Dr. José Pereira da Silva e Castro | 3250-100 Alvaiazere | 236655153 | 236656120 | sf1317@dgci.min-financas.pt |
| 0221 | Serviço de Finanças de Alvito | Largo da Igreja, 4 | 7920-022 Alvito | 284485160 | 284485198 | sf0221@dgci.min-financas.pt |
| 3131 | Serviço de Finanças de Amadora 1 | R. Cons. Pequito, 19-C | 2704-501 Amadora | 214929300 | 214929328 | sf3131@dgci.min-financas.pt |
| 3140 | Serviço de Finanças de Amadora 2 | Praceta Alves Cunha, 3 - Venda Nova | 2704-502 Amadora | 214758800 | 214758828 | sf3140@dgci.min-financas.pt |
| 3611 | Serviço de Finanças de Amadora 3 | R. Correia Teles, 1 - r/c – Reboleira | 2720-132 Amadora | 214950089 | 214950767 | sf3611@dgci.min-financas.pt |
| 1759 | Serviço de Finanças de Amarante | Av.1.º de Maio - Edif. Carvalhido - S. Gonçalo | 4600-013 Amarante | 255420670 | 255420698 | sf1759@dgci.min-financas.pt |
| 0345 | Serviço de Finanças de Amares | Praça do Município | 4720-057 Amares | 253992103 | 253991678 | sf0345@dgci.min-financas.pt |
| 0035 | Serviço de Finanças de Anadia | Praceta Manuel Ribeiro, Apartado 98 | 3780-235 Anadia | 231519100 | 231519119 | sf0035@dgci.min-financas.pt |
| 2447 | Serviço de Finanças de Angra do Heroísmo | Rua da Sé, Edifício do Banco de Portugal | 9700-191 Angra do Heroísmo | 295401960 | 295401969 | sf2747@dgci.min-financas.pt |
| 1325 | Serviço de Finanças de Ansião | R. Combatentes da Grande Guerra | 3240-133 Ansião | 236677241 | 236676399 | sf1325@dgci.min-financas.pt |
| 2267 | Serviço de Finanças de Arcos de Valdevez | Praceta Dr. Artur Bívar | 4970-440 Arcos de Valdevez | 258515214 | 258515214 | sf2267@dgci.min-financas.pt |
| 0701 | Serviço de Finanças de Arganil | Av. das Forças Armadas | 3300-011 Arganil | 235200280 | 235200289 | sf0701@dgci.min-financas.pt |
| 2500 | Serviço de Finanças de Armamar | R. Gaspar Emanuel Cardoso | 5110-138 Armamar | 254855255 | 254851813 | sf2500@dgci.min-financas.pt |
| 0043 | Serviço de Finanças de Arouca | Av. das Escolas, 3-B | 4540-103 Arouca | 256944205 | 256941686 | sf0043@dgci.min-financas.pt |
| 0884 | Serviço de Finanças de Arraiolos | R.Senhor Jesus dos Passos | 7040-057 Arraiolos | 266499171 | 266419572 | sf0884@dgci.min-financas.pt |
| 1619 | Serviço de Finanças de Arronches | Largo Serpa Pinto | 7340-009 Arronches | 245583151 | 245583151 | sf1619@dgci.min-financas.pt |
| 1473 | Serviço de Finanças de Arruda dos Vinhos | R.Irene Lisboa, 42-46 | 2630-246 Arruda dos Vinhos | 263975610 | 263975348 | sf1473@dgci.min-financas.pt |
| 0051 | Serviço de Finanças de Aveiro 1 | R. Cristóvão Pinho Queimado – Forca Vouga | 3800-012 Aveiro | 234404124 | 234404115 | sf0051@dgci.min-financas.pt |
| 3417 | Serviço de Finanças de Aveiro 2 | R. Dr. Alves Moreira, Bloco E - r/c – Esgueira | 3800-091 Aveiro | 234302550 | 234302568 | sf3417@dgci.min-financas.pt |
| 1627 | Serviço de Finanças de Avis | Largo Cândido dos Reis, 2 – 2.º | 7480-116 Avis | 242412172 | 242412172 | sf1627@dgci.min-financas.pt |
| 1481 | Serviço de Finanças de Azambuja | R. Victor Cordon, 11 Porta 1 Edif. Lezíria | 2050-336 Azambuja | 263406440 | 263406449 | sf1481@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1767 | Serviço de Finanças de Baião | R. Heróis do Ultramar | 4640-158 Baião | 255541280 | 254541726 | sf1767@dgci.min-financas.pt |
| 0353 | Serviço de Finanças de Barcelos | Av. D. Nuno Alvares Pereira –E dif.Cid. Nova | 4750-324 Barcelos | 253801200 | 253801238 | sf0353@dgci.min-financas.pt |
| 0230 | Serviço de Finanças de Barrancos | Praça da Liberdade, 1 | 7230-025 Barrancos | 285958259 | 285958219 | sf0230@dgci.min-financas.pt |
| 2160 | Serviço de Finanças de Barreiro | R. Stara Zagora, 20 – r/c | 2830-364 Barreiro | 212067340 | 212067388 | sf2160@dgci.min-financas.pt |
| 1333 | Serviço de Finanças de Batalha | Praça do Municipio - Celula B, Lotes 7 e 8 | 2440-107 Batalha | 244765167 | 244766280 | sf1333@dgci.min-financas.pt |
| 0248 | Serviço de Finanças de Beja | Praça da República | 7801-851 Beja | 284312360 | 284312377 | sf0248@dgci.min-financas.pt |
| 0590 | Serviço de Finanças de Belmonte | R. Pedro Álvares Cabral, 146 | 6250-088 Belmonte | 275911120 | 275911776 | sf0590@dgci.min-financas.pt |
| 1970 | Serviço de Finanças de Benavente | Largo Antero de Quental, Lotes 1 e 2 | 2130-064 Benavente | 263516372 | 263516840 | sf1970@dgci.min-financas.pt |
| 1341 | Serviço de Finanças de Bombarral | R. José Veríssimo Duarte, 1 | 2540-110 Bombarral | 262600080 | 262600085 | sf1341@dgci.min.financas.pt |
| 0892 | Serviço de Finanças de Borba | Largo da Liberdade - Mercado Municipal | 7150-102 Borba | 268894272 | 268841485 | sf0892@dgci.min-financas.pt |
| 2372 | Serviço de Finanças de Boticas | R. 5 de Outubro | 5460-304 Boticas | 276415259 | 276415259 | sf2372@dgci.min-financas.pt |
| 0361 | Serviço de Finanças de Braga 1 | R. do Raio, 213 - r/c | 4710-923 Braga | 253609650 | 253609678 | sf0361@dgci.min-financas.pt |
| 3425 | Serviço de Finanças de Braga 2 | R. Moura Coutinho, 63 - r/c | 4704-512 Braga | 253303200 | 253303238 | sf3425@dgci.min-financas.pt |
| 0485 | Serviço de Finanças de Bragança | R. Dr. Herculano da Conceição | 5300-032 Bragança | 273331269 | 273323193 | sf0485@dgci.min-financas.pt |
| 0370 | Serviço de Finanças de Cabeceiras de Basto | Al. Dr. Mário Soares, 1, Palácio da Justiça - Refojos | 4860-149 Cabeceiras de Basto | 253662126 | 253664605 | sf0370@dgci.min-financas.pt |
| 1490 | Serviço de Finanças de Cadaval | Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 14 e 18 | 2550-103 Cadaval | 262695527 | 262696104 | sf1490@dgci.min-financas.pt |
| 1350 | Serviço de Finanças de Caldas da Rainha | Praça 25 de Abril, Edif. Paços de Concelho | 2500-110 Caldas da Rainha | 262832620 | 262832145 | sf1350@dgci.min-financas.pt |
| 2755 | Serviço de Finanças de Calheta (Açores) | R.Manuel Azevedo da Cunha | 9850-045 Calheta - S.Jorge | 295416452 | 295416691 | sf2755@dgci.min-financas.pt |
| 2275 | Serviço de Finanças de Caminha | Rua de S.João | 4910-145 Caminha | 258921233 | 258721080 | sf2275@dgci.min-financas.pt |
| 1635 | Serviço de Finanças de Campo Maior | Largo do Barata, 2 – 1.º | 7370-108 Campo Maior | 268686256 | 268689281 | sf1635@dgci.min-financas.pt |
| 0710 | Serviço de Finanças de Cantanhede | Edif.Marialva – R. Marquês de Marialva | 3060-184 Cantanhede | 231422487 | 231422739 | sf0710@dgci.min-financas.pt |
| 0493 | Serviço de Finanças de Carrazeda de Ansiães | Praça dos Combatentes, 28 | 5140-066 Carrazeda de Ansiães | 278616236 | 278616236 | sf0493@dgci.min-financas.pt |
| 2518 | Serviço de Finanças de Carregal do Sal | R. António Silvestre Ferreira Nobre | 3430-121 Carregal do Sal | 232968260 | 232968691 | sf2518@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1988 | Serviço de Finanças de Cartaxo | Praça 15 de Dezembro - Paços do Concelho | 2070-050 Cartaxo | 243702300 | 243770059 | sf1988@dgci.min-financas.pt |
| 1503 | Serviço de Finanças de Cascais 1 | Av. do Ultramar - Edif. Vimar, 3-5 | 2750-506 Cascais | 214849900 | 214849939 | sf1503@dgci.min-financas.pt |
| 3433 | Serviço de Finanças de Cascais 2 | R. Dr. José Joaquim de Almeida, 1 | 2775-595 Carcavelos | 214584510 | 214584548 | sf3433@dgci.min-financas.pt |
| 1368 | Serviço de Finanças de Castanheira de Pêra | R. Bombeiros Voluntários, 13 - r/c | 3280-035 Castanheira de Pêra | 236432218 | 236438926 | sf1368@dgci.min-financas.pt |
| 0604 | Serviço de Finanças de Castelo Branco 1 | R. Cardeal Mota, 4-B - r/c | 6000-158 Castelo Branco | 272339550 | 272339551 | sf0604@dgci.min-financas.pt |
| 3794 | Serviço de Finanças de Castelo Branco 2 | R. Prof. Faria de Vasconcelos, 7 - r/c | 6000-266 Castelo Branco | 272330070 | 272329054 | sf3794@dgci.min-financas.pt |
| 0060 | Serviço de Finanças de Castelo de Paiva | Praça da Independência - Sobrado | 4550-103 Castelo de Paiva | 255699381 | 255688224 | sf0060@dgci.min-financas.pt |
| 1643 | Serviço de Finanças de Castelo de Vide | R. Sequeira Sameiro | 7320-138 Castelo de Vide | 245901611 | 245901611 | sf1643@dgci.min-financas.pt |
| 2526 | Serviço de Finanças de Castro Daire | Av.João Rodrigues Cabrilho, 7 - r/c | 3600-191 Castro Daire | 232319060 | 232319069 | sf2526@dgci.min-financas.pt |
| 1040 | Serviço de Finanças de Castro Marim | R. S. Sebastião, 22 - r/c | 8950-122 Castro Marim | 281531035 | 281531058 | sf1040@dgci.min-financas.pt |
| 0256 | Serviço de Finanças de Castro Verde | Praça do Município, 6 | 7780-217 Castro Verde | 286322105 | 286327255 | sf0256@dgci.min-financas.pt |
| 1180 | Serviço de Finanças de Celorico da Beira | R. Sacadura Cabral - Paços do Concelho | 6360-331 Celorico da Beira | 271742589 | 271742114 | sf1180@dgci.min-financas.pt |
| 0388 | Serviço de Finanças de Celorico de Basto | R. Serpa Pinto | 4890-238 Celorico de Basto | 255321379 | 255323982 | sf0388@dgci.min-financas.pt |
| 1996 | Serviço de Finanças de Chamusca | R. Mascarenhas Pedroso, 1 - 1.º | 2140-133 Chamusca | 249761454 | 249760066 | sf1996@dgci.min-financas.pt |
| 2380 | Serviço de Finanças de Chaves | Av. Pedro Álvares Cabral - Edif. Angola | 5400-439 Chaves | 276333650 | 276332703 | sf2380@dgci.min-financas.pt |
| 2534 | Serviço de Finanças de Cinfães | R. General Humberto Delgado, 50 | 4960-040 Cinfães | 255561213 | 255563233 | sf2534@dgci.min-financas.pt |
| 0728 | Serviço de Finanças de Coimbra 1 | R. Particular à Ladeira do Batista - Edif. Atenas Parque | 3030-253 Coimbra | 239855720 | 239855729 | sf0728@dgci.min-financas.pt |
| 3050 | Serviço de Finanças de Coimbra 2 | Av. Fernão de Magalhães, 437, 1.º - 2.º | 3000-177 Coimbra | 239854760 | 239855428 | sf3050@dgci.min-financas.pt |
| 0736 | Serviço de Finanças de Condeixa-a-Nova | R. Dr. Simão da Cunha, 45 | 3150-140 Condeixa-a-Nova | 239941242 | 239944577 | sf0736@dgci.min-financas.pt |
| 2003 | Serviço de Finanças de Constância | Av. das Forças Armadas - Edif. Camões | 2250-020 Constância | 249739218 | 249739244 | sf2003@dgci.min-financas.pt |
| 2011 | Serviço de Finanças de Coruche | Quinta do Lago - R.25 de Abril | 2100-126 Coruche | 243617613 | 243617701 | sf2011@dgci.min-financas.pt |
| 2909 | Serviço de Finanças de Corvo | R. Jogo da Bola (Edif.Polivalente) | 9980-024 Corvo | 292596177 | 292596131 | sf2909@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 0612 | Serviço de Finanças de Covilhã | R. Frei Heitor Pinto, 12 | 6201-005 Covilhã | 275329620 | 275329649 | Sf0612@dgci.min-financas.pt |
| 1651 | Serviço de Finanças de Crato | R. Dr. José Gama, 16 | 7430-165 Crato | 245996485 | 245996154 | sf1651@dgci.min-financas.pt |
| 0264 | Serviço de Finanças de Cuba | R. João Vaz | 7940-159 Cuba | 284415111 | 284415111 | sf0264@dgci.min-financas.pt |
| 1660 | Serviço de Finanças de Elvas | R. Isabel Maria Picão | 7350-476 Elvas | 268637040 | 268637058 | sf1660@dgci.min-financas.pt |
| 2020 | Serviço de Finanças de Entroncamento | Av. Dr. José Eduardo Vitor das Neves | 2330-066 Entroncamento | 249729110 | 249729129 | sf2020@dgci.min-financas.pt |
| 0078 | Serviço de Finanças de Espinho | Rua 26, nº 605 | 4500-282 Espinho | 227332070 | 227332088 | sf0078@dgci.min-financas.pt |
| 0396 | Serviço de Finanças de Esposende | Av. Valentim Ribeiro, Urb. A. Zao Bloco A3 | 4740-208 Esposende | 253969780 | 253969798 | sf0396@dgci.min-financas.pt |
| 0086 | Serviço de Finanças de Estarreja | R. Luis de Camões, 41 | 3860-381 Estarreja | 234811430 | 234811449 | sf0086@dgci.min-financas.pt |
| 0906 | Serviço de Finanças de Estremoz | Rossio Marquês de Pombal, 17 - 1.º | 7100-513 Estremoz | 268322424 | 268322997 | sf0906@dgci.min-financas.pt |
| 0914 | Serviço de Finanças de Évora | Praça do Sertório, 15 | 7000-509 Évora | 266760000 | 266760003 | sf0914@dgci.min-financas.pt |
| 0400 | Serviço de Finanças de Fafe | Av. 5 de Outubro, 45 – 1.º | 4820-115 Fafe | 253700700 | 253700718 | sf0400@dgci.min-financas.pt |
| 1058 | Serviço de Finanças de Faro | Av. 5 de Outubro, 25-A - r/c | 8000-022 Faro | 289895100 | 289895120 | sf1058@dgci.min-financas.pt |
| 0094 | Serviço de Finanças de Feira 1 | R.S. Nicolau, 40 - r/c | 4520-248 Santa Maria da Feira | 256371940 | 256371968 | sf0094@dgci.min-financas.pt |
| 3441 | Serviço de Finanças de Feira 2 | R. do Infantário, 300 | 4535-068 Lourosa | 227470670 | 227472249 | sf3441@dgci.min-financas.pt |
| 3735 | Serviço de Finanças de Feira 3 | Rua do Comércio, r/c | 4505-473 Lobão | 256910910 | 256910928 | sf3735@dgci.min-financas.pt |
| 4170 | Serviço de Finanças de Feira 4 | Av. do Corgo, 285 | 4535-266 Paços de Brandão | 227474020 | 227474038 | sf4170@dgci.min-financas.pt |
| 1775 | Serviço de Finanças de Felgueiras | Av. Dr. Ribeiro de Magalhães - Margaride | 4610-108 Felgueiras | 255340510 | 255340529 | sf1775@dgci.min-financas.pt |
| 0272 | Serviço de Finanças de Ferreira do Alentejo | Pç. Comendador Infante Pessanha, 16 | 7900-676 Ferreira do Alentejo | 284738840 | 284738849 | sf0272@dgci.min-financas.pt |
| 2038 | Serviço de Finanças de Ferreira do Zêzere | R.Brigadeiro Lino Valente, 32 | 2240-348 Ferreira do Zêzere | 249361103 | 249362490 | sf2038@dgci.min-financas.pt |
| 0744 | Serviço de Finanças de Figueira da Foz 1 | R.Dr. Francisco António Dinis | 3081-997 Figueira da Foz | 233401540 | 233401568 | sf0744@dgci.min-financas.pt |
| 3824 | Serviço de Finanças de Figueira da Foz 2 | R. Rancho Cantarinhas, 120 r/c - Buarcos | 3080-250 Figueira da Foz | 233408020 | 233408038 | sf3824@dgci.min-financas.pt |
| 1198 | Serviço de Finanças de Figueira de Castelo Rodrigo | Av. 25 de Abril | 6440-111 Fig. Castelo Rodrigo | 271312156 | 271312206 | sf1198@dgci.min-financas.pt |
| 1376 | Serviço de Finanças de Figueiró dos Vinhos | Praça José Malhoa | 3260-408 Figueiró dos Vinhos | 236552106 | 236553731 | sf1376@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1201 | Serviço de Finanças de Fornos de Algodres | Urbanização Zona Sul | 6370-147 Fornos de Algodres | 271700080 | 271700086 | sf1201@dgci.min-financas.pt |
| 0507 | Serviço de Finanças de Freixo de Espada-à-Cinta | Av. Guerra Junqueiro | 5180-104 Freixo Espada-à-Cinta | 279653331 | 279652104 | sf0507@dgci.min-financas.pt |
| 1678 | Serviço de Finanças de Fronteira | Lg. Prof. Dr. Antunes Varela | 7460-111 Fronteira | 245604140 | 245604197 | sf1678@dgci.min-financas.pt |
| 0620 | Serviço de Finanças de Fundão | Travessa do Passadiço, 14 | 6230-453 Fundão | 275750500 | 275750509 | sf0620@dgci.min-financas.pt |
| 1686 | Serviço de Finanças de Gavião | R. Dr. Eusébio Leão, 93 | 6040-120 Gavião | 241632233 | 241632158 | sf1686@dgci.min-financas.pt |
| 0752 | Serviço de Finanças de Góis | R.Comandante Henrique Baeta Neves | 3330-316 Góis | 235771155 | 235772495 | sf0752@dgci.min-financas.pt |
| 2046 | Serviço de Finanças de Golegã | Largo D.Manuel I, Edif.Câmara Municipal | 2150-128 Golegã | 249976242 | 249976930 | sf2046@dgci.min-financas.pt |
| 1783 | Serviço de Finanças de Gondomar 1 | R. Manuel Ribeiro de Almeida, 130-160 | 4420-195 Gondomar | 224664820 | 224647766 | sf1783@dgci.min-financas.pt |
| 3468 | Serviço de Finanças de Gondomar 2 | Travessa da Ferraria, 142 | 4435-250 Rio Tinto | 224854850 | 224854869 | sf3468@dgci.min-financas.pt |
| 1210 | Serviço de Finanças de Gouveia | Praceta José de Almeida Mota, 2-A | 6290-531 Gouveia | 238492333 | 238492737 | sf1210@dgci.min-financas.pt |
| 2178 | Serviço de Finanças de Grândola | Av. Jorge Nunes | 7570-113 Grândola | 269442273 | 269441164 | sf2178@dgci.min-financas.pt |
| 1228 | Serviço de Finanças de Guarda | Av. Mons. Mendes do Carmo, 13 r/c | 6300-586 Guarda | 271232540 | 271232569 | sf1228@dgci.min-financas.pt |
| 0418 | Serviço de Finanças de Guimarães 1 | Av. Conde de Margaride, 822 - 1.º | 4814-517 Guimarães | 253540360 | 253540398 | sf0418@dgci.min-financas.pt |
| 3476 | Serviço de Finanças de Guimarães 2 | Av. D. João IV | | 253516088 | 253511666 | sf3476@dgci.min-financas.pt |
| 2917 | Serviço de Finanças de Horta | Largo Duque D'Ávila e Bolama | 9901-855 Horta | 292202340 | 292202359 | sf2917@dgci.min-financas.pt |
| 0639 | Serviço de Finanças de Idanha-a-Nova | Edif. Paços do Concelho | 6060-163 Idanha-a-Nova | 277200510 | 277200519 | sf0639@dgci.min-financas.pt |
| 0108 | Serviço de Finanças de Ílhavo | Av. 25 de Abril | 3830-044 Ílhavo | 234329930 | 234329958 | sf0108@dgci.min-financas.pt |
| 1066 | Serviço de Finanças de Lagoa (Algarve) | R. Viveiro Municipal, Lote 5 e 6 r/c | 8401-852 Lagoa | 282340830 | 282340849 | sf1066@dgci.min-financas.pt |
| 2976 | Serviço de Finanças de Lagoa (Açores) | Beco do Espírito Santo | 9560-079 Lagoa | 296912202 | 296965571 | sf2976@dgci.min-financas.pt |
| 1074 | Serviço de Finanças de Lagos | R. Capitão Salgueiro Maia, Lote 13 r/c | 8600-620 Lagos | 282762277 | 282768903 | sf1074@dgci.min-financas.pt |
| 2925 | Serviço de Finanças de Lajes das Flores | R.Peixoto Pimentel | 9960-431 Lajes das Flores | 292593431 | 292593432 | sf2925@dgci.min-financas.pt |
| 2933 | Serviço de Finanças de Lajes do Pico | R.Capitão Mor Garcia Gonçalves Madruga | 9930-129 Lajes do Pico | 292672352 | 292672946 | sf2933@dgci.min-financas.pt |
| 2542 | Serviço de Finanças de Lamego | Rua da Preguiça | 5100-160 Lamego | 254609380 | 254609388 | sf2542@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1384 | Serviço de Finanças de Leiria 1 | R.Perpendicular à R.Município, B-2 r/c | 2414-008 Leiria | 244860160 | 244892971 | sf1384@dgci.min-financas.pt |
| 3603 | Serviço de Finanças de Leiria 2 | R. de S. Francisco, 3 - 1.º Dt.º | 2400-232 Leiria | 244832340 | 244828388 | sf3603@dgci.min-financas.pt |
| 3069 | Serviço de Finanças de Lisboa 1 | Av. General Roçadas, 11-B | 1199-004 Lisboa | 218101060 | 218101098 | sf3069@dgci.min-financas.pt |
| 3247 | Serviço de Finanças de Lisboa 2 | R. Rodrigo da Fonseca, 57 | 1250-190 Lisboa | 213808390 | 213808438 | sf3247@dgci.min-financas.pt |
| 3085 | Serviço de Finanças de Lisboa 3 | Rua dos Correeiros, 70, 1.º | 1100-167 Lisboa | 213401180 | 213401209 | sf3085@dgci.min-financas.pt |
| 3301 | Serviço de Finanças de Lisboa 4 | R. Ponta Delgada, 69 | 1000-241 Lisboa | 218411600 | 218411638 | sf3301@dgci.min-financas.pt |
| 3263 | Serviço de Finanças de Lisboa 5 | R. Amélia Rey Colaço, 7-B | 1549-013 Lisboa | 217621140 | 217621178 | sf3301@dgci.min-financas.pt |
| 3336 | Serviço de Finanças de Lisboa 6 | R. General Silva Freire, 158 - 1.º | 1849-027 Lisboa | 218554200 | 218554238 | sf3263@dgci.min-financas.pt |
| 3239 | Serviço de Finanças de Lisboa 7 | R. dos Lusíadas, 25 - 2.º | 1349-027 Lisboa | 213617530 | 213617559 | sf3336@dgci.min-financas.pt |
| 3107 | Serviço de Finanças de Lisboa 8 | R. Centro Cultural, 12 | 1749-065 Lisboa | 218418820 | 218418858 | sf3107@dgci.min-financas.pt |
| 3328 | Serviço de Finanças de Lisboa 9 | Via Principal de Peões, Lotes 103 e 104 | 1900-794 Lisboa | 218392350 | 218392378 | sf3328@dgci.min-financas.pt |
| 3255 | Serviço de Finanças de Lisboa 10 | Av. Fontes Pereira de Melo, 30-B - r/c | 1069-096 Lisboa | 213584340 | 213584378 | sf3255@dgci.min-financas.pt |
| 3344 | Serviço de Finanças de Lisboa 11 | R. República do Paraguai, 22 | 1769-002 Lisboa | 217544100 | 217544128 | sf3344@dgci.min-financas.pt |
| 1082 | Serviço de Finanças de Loulé 1 | Largo das Portas do Céu | 8100-854 Loulé | 289416930 | 289413406 | sf1082@dgci.min-financas.pt |
| 3859 | Serviço de Finanças de Loulé 2 | R. S. Tomé e Principe - Edif.Solaris | 8125-254 Quarteira | 289381740 | 289381758 | sf3859@dgci.min-financas.pt |
| 1520 | Serviço de Finanças de Loures 1 | R. Manuel Augusto Pacheco, 6 - 1.º | 2674-503 Loures | 219844940 | 219844978 | sf1520@dgci.min-financas.pt |
| 3158 | Serviço de Finanças de Loures 3 | Alam. Dos Oceanos, Lt.1.06.1.2-P. Nações | 1998-027 Lisboa | 218926000 | 218926990 | sf3158@dgci.min-financas.pt |
| 3492 | Serviço de Finanças de Loures 4 | Praceta Bombeiros Voluntários, 51 - 1.º | 2689-503 Sacavém | 219499450 | 219499478 | sf3492@dgci.min-financas.pt |
| 1538 | Serviço de Finanças de Lourinhã | Praça Marquês de Pombal | 2530-127 Lourinhã | 261422019 | 261412821 | sf1538@dgci.min-financas.pt |
| 0760 | Serviço de Finanças de Lousã | Av. S. Silvestre, 23 - r/c | 3200-203 Lousã | 239990360 | 239990369 | sf0760@dgci.min-financas.pt |
| 1791 | Serviço de Finanças de Lousada | Edif. Lousatur - Av. dos Combatentes | 4620-141 Lousada | 255912297 | 255815961 | sf1791@dgci.min-financas.pt |
| 2054 | Serviço de Finanças de Mação | R. Monsenhor Álvares de Moura, 1 - r/c | 6120-749 Mação | 241572164 | 241572003 | sf2054@dgci.min-financas.pt |
| 0515 | Serviço de Finanças de Macedo de Cavaleiros | R. Almeida Pessanha | 5340-230 Macedo de Cavaleiros | 278426752 | 278425728 | sf0515@dgci.min-financas.pt |
| 2941 | Serviço de Finanças de Madalena | Edifício Polivalente | 9950-332 Madalena | 292622177 | 292623379 | sf2941@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1546 | Serviço de Finanças de Mafra | Largo da Boavista | 2640-461 Mafra | 261810010 | 261810048 | sf1546@dgci.min-financas.pt |
| 1805 | Serviço de Finanças de Maia | R.Simão Bolíver | 4470-214 Maia | 229470640 | 229470698 | sf1805@dgci.min-financas.pt |
| 2550 | Serviço de Finanças de Mangualde | R.Dr. Sebastião Alcântara, 3 - r/c | 3534-002 Mangualde | 232611938 | 232612936 | sf2550@dgci.min-financas.pt |
| 1236 | Serviço de Finanças de Manteigas | R. 1.º de Maio - Paços do Concelho | 6260-101 Manteigas | 275981188 | 275982544 | sf1236@dgci.min-financas.pt |
| 1813 | Serviço de Finanças de Marco de Canaveses | Av.Prof.Dr.Carlos Mota Pinto, 113 - 1.º | 4630-208 Marco de Canaveses | 255538320 | 255538338 | sf1813@dgci.min-financas.pt |
| 1392 | Serviço de Finanças de Marinha Grande | R. das Portas Verdes | 2430-238 Marinha Grande | 244572440 | 244572468 | sf1392@dgci.min-financas.pt |
| 1694 | Serviço de Finanças de Marvão | R.Dr.Matos de Magalhães | 7330-121 Marvão | 245993250 | 245993250 | sf1694@dgci.min-financas.pt |
| 1821 | Serviço de Finanças de Matosinhos 1 | R.Alfredo Cunha, 264 - 1.º | 4450- 021 Matosinhos | 229397150 | 229397180 | sf1821@dgci.min-financas.pt |
| 3514 | Serviço de Finanças de Matosinhos 2 | R.Padre Costa, 372 | 4465-105 S.Mamede Infesta | 229059070 | 229010847 | sf3514@dgci.min-financas.pt |
| 0116 | Serviço de Finanças de Mealhada | Av. 25 de Abril, 35 | 3054-002 Mealhada | 231209020 | 231209029 | sf0116@dgci.min-financas.pt |
| 1244 | Serviço de Finanças de Meda | Av.Gago Coutinho e Sacadura Cabral | 6430-183 Meda | 279882332 | 279882189 | sf1244@dgci.min-financas.pt |
| 2283 | Serviço de Finanças de Melgaço | R.Dr.António Durães | 4960-522 Melgaço | 251402338 | 251404579 | sf2283@dgci.min-financas.pt |
| 0280 | Serviço de Finanças de Mértola | R. Cândidos dos Reis – Palácio Justiça | 7750-337 Mértola | 286612422 | 286612169 | sf0280@dgci.min-financas.pt |
| 2399 | Serviço de Finanças de Mesão Frio | Av.Conselheiro José Maria Alpoim | 5040 -310 Mesão Frio | 254892260 | 254891405 | sf2399@dgci.min-financas.pt |
| 0779 | Serviço de Finanças de Mira | Av. 25 de Abril | 3070-301 Mira | 231451275 | 231458707 | sf0779@dgci.min-financas.pt |
| 0787 | Serviço de Finanças de Miranda do Corvo | Av. Padre Américo, 1 - 1.º | 3220-179 Miranda do Corvo | 239532164 | 239532204 | sf0787@dgci.min-financas.pt |
| 0523 | Serviço de Finanças de Miranda do Douro | Largo D.João III | 5210-190 Miranda do Douro | 273432390 | 273431200 | sf0523@dgci.min-financas.pt |
| 0531 | Serviço de Finanças de Mirandela | Centro Transmontano de S.Paulo | 5370-381 Mirandela | 278265074 | 278265262 | sf0531@dgci.min-financas.pt |
| 0540 | Serviço de Finanças de Mogadouro | Av. do Sabor, 25 | 5200-204 Mogadouro | 279341129 | 279341625 | sf0540@dgci.min-financas.pt |
| 2569 | Serviço de Finanças de Moimenta da Beira | Av.25 de Abril | 3620-304 Moimenta da Beira | 254582404 | 254529255 | sf2569@dgci.min-financas.pt |
| 2186 | Serviço de Finanças de Moita | Av.Teofilo Braga, 42-A- r/c | 2864 -006Moita | 212809080 | 212809118 | sf2186@dgci.min-financas.pt |
| 2291 | Serviço de Finanças de Monção | Lg. Sr. Oliveira e Silva | 4950-491 Monção | 251652432 | 251653701 | sf2291@dgci.min-financas.pt |
| 1090 | Serviço de Finanças de Monchique | R.Serpa Pinto, 35-B | 8550-467 Monchique | 282910080 | 282910089 | sf1090@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2402 | Serviço de Finanças de Mondim de Basto | Av. da Igreja, 14 - r/c | 4880-231 Mondim de Basto | 255381241 | 255382768 | sf2402@dgci.min-financas.pt |
| 1708 | Serviço de Finanças de Monforte | Estrada da Circunvalação | 7450-106 Monforte | 245573252 | 245573252 | sf1708@dgci.min-financas.pt |
| 2410 | Serviço de Finanças de Montalegre | Av.D.Nuno Alvares Pereira | 5470-203 Montalegre | 276512166 | 276512815 | sf2410@dgci.min-financas.pt |
| 0922 | Serviço de Finanças de Montemor-o-Novo | Edifício dos Paços do Concelho | 7050-127 Montemor-o-Novo | 266892283 | 266892793 | sf0922@dgci.min-financas.pt |
| 0795 | Serviço de Finanças de Montemor-o-Velho | Largo do Pelourinho | 3140-251 Montemor-o-Velho | 239689117 | 239689966 | sf0795@dgci.min-financas.pt |
| 2194 | Serviço de Finanças de Montijo | R.Comandante Francisco Silva Jr., 48-C/1 | 2870-264 Montijo | 212306860 | 212306888 | sf2194@dgci.min-financas.pt |
| 0930 | Serviço de Finanças de Mora | Largo das Forças Armadas, 5-9 | 7490-217 Mora | 266403165 | 266403742 | sf0930@dgci.min-financas.pt |
| 2577 | Serviço de Finanças de Mortágua | R.Dr.José Lopes Oliveira, 12 | 3450-154 Mortágua | 231922276 | 231920717 | sf2577@dgci.min-financas.pt |
| 0299 | Serviço de Finanças de Moura | Praça Sacadura Cabral, 56 | 7860-208 Moura | 285251742 | 285251573 | sf0299@dgci.min-financas.pt |
| 0949 | Serviço de Finanças de Mourão | Lg.Ten.Gen.José António da Rosa, 2C | 7240-231 Mourão | 266560030 | 266560039 | sf0949@dgci.min-financas.pt |
| 2429 | Serviço de Finanças de Murça | Alameda do Paço, 1 | 5090-112 Murça | 259512116 | 259511150 | sf2429@dgci.min-financas.pt |
| 0124 | Serviço de Finanças de Murtosa | Largo Dr. José Tavares, Bl.6, 1º | 3870-228 Murtosa | 234865103 | 234866965 | sf0124@dgci.min-financas.pt |
| 1406 | Serviço de Finanças de Nazaré | Travessa do Açougue, 1 - r/c | 2450-279 Nazaré | 262551073 | 262562323 | sf1406@dgci.min-financas.pt |
| 2585 | Serviço de Finanças de Nelas | R.Eng.Amaro Costa, 16 | 3520-040 Nelas | 232944271 | 232944439 | sf2985@dgci.min-financas.pt |
| 1716 | Serviço de Finanças de Nisa | Lg.Heliodoro Salgado, 46 | 6050-342 Nisa | 245412325 | 245429213 | sf1716@dgci.min-financas.pt |
| 2984 | Serviço de Finanças de Nordeste | R.D.Maria do Rosário, 5 | 9630-144 Nordeste | 296488227 | 296488521 | sf2984@dgci.min-financas.pt |
| 1414 | Serviço de Finanças de Óbidos | Largo S.João de Deus - S.Pedro | 2510 Óbidos | 262959143 | 262959924 | sf1414@dgci.min-financas.pt |
| 0302 | Serviço de Finanças de Odemira | R.Sousa Prado, 9-B, 1.º | 7630-176 Odemira | 283322251 | 283327150 | sf0302@dgci.min-financas.pt |
| 4227 | Serviço de Finanças de Odivelas | R. Miguel Rovisco, 5 | 2675-369 Odivelas | 219349200 | 219349239 | sf4227@dgci.min-financas.pt |
| 1554 | Serviço de Finanças de Oeiras 1 | R.Dr.José Joaquim de Almeida, 12 - 1.º | 2784-502 Oeiras | 214462240 | 214462319 | sf1554@dgci.min-financas.pt |
| 3654 | Serviço de Finanças de Oeiras 2 | R.Conde de Alcaçovas, 28 | 2774-519 Paço D'Arcos | 214461550 | 214461778 | sf3654@dgci.min-financas.pt |
| 3522 | Serviço de Finanças de Oeiras 3 | Rua de Olivença, 20 - Algés | 1495-098 Lisboa | 214111600 | 214111628 | sf3522@dgci.min-financas.pt |
| 0647 | Serviço de Finanças de Oleiros | Praça do Municipio | 6160-409 Oleiros | 272682388 | 272682507 | sf0647@dgci.min-financas.pt |
| 1104 | Serviço de Finanças de Olhão | Av.Dr.Bernardino da Silva, 4 | 8700-852 Olhão | 289710190 | 289710228 | sf1104@dgci.min-financas.pt |
| 0132 | Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis | Largo Luís de Camões, Edf.Rainha,piso 1, Loja 17 | 3720–232 Oliveira de Azeméis | 256665230 | 256665279 | sf0132@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2593 | Serviço de Finanças de Oliveira de Frades | Av. dos Descobrimentos | 3680-110 Oliveira de Frades | 232761248 | 232762720 | sf2593@dgci.min-financas.pt |
| 0140 | Serviço de Finanças de Oliveira do Bairro | Rua do Foral, 20 r/c | 3770-859 Oliveira do Bairro | 234740480 | 234740498 | sf0140@dgci.min-financas.pt |
| 0809 | Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital | R.Prf.Ant. Ribeiro Garcia Vasconcelos 5A | 3400-132 Oliveira do Hospital | 238601270 | 238609682 | sf0809@dgci.min-financas.pt |
| 2127 | Serviço de Finanças de Ourém | R.António Justiniano da Luz Preto | 2490-552 Ourém | 249549260 | 249549279 | sf2127@dgci.min-financas.pt |
| 0310 | Serviço de Finanças de Ourique | R. do Forno, 10 | 7670-278 Ourique | 286512144 | 286512635 | sf0310@dgci.min-financas.pt |
| 0159 | Serviço de Finanças de Ovar | R. Cons. Arala Chaves, 4 | 3880-038 Ovar | 256581030 | 256581058 | sf0159@dgci.min-financas.pt |
| 1830 | Serviço de Finanças de Paços de Ferreira | Av.D.ª Sílvia Cardoso, 218 | 4590-507 Paços de Ferreira | 255868150 | 255868169 | sf1830@dgci.min-financas.pt |
| 2208 | Serviço de Finanças de Palmela | R. Esc. Prepar. Hermenegildo Capelo 23-1.º | 2950-246 Palmela | 212339560 | 212339598 | sf2208@dgci.min-financas.pt |
| 0817 | Serviço de Finanças de Pampilhosa da Serra | Pç. Barão de Loredo | 3320-214 Pampilhosa da Serra | 235594376 | 235594789 | sf0817@dgci.min-financas.pt |
| 1848 | Serviço de Finanças de Paredes | R. Dr. José Correia Pacheco, 6/8 | 4580-258 Paredes | 255788630 | 255788658 | sf1848@dgci.min-financas.pt |
| 2305 | Serviço de Finanças de Paredes de Coura | R. Conselheiro Miguel Dantas | 4940-529 Paredes de Coura | 251782238 | 251783890 | sf2305@dgci.min-financas.pt |
| 1422 | Serviço de Finanças de Pedrogão Grande | Av. Dr. Francisco Sá Carneiro | 3270-092 Pedrogão Grande | 236485466 | 236486424 | sf1422@dgci.min-financas.pt |
| 0825 | Serviço de Finanças de Penacova | Rua da Eirinha | 3360-191 Penacova | 239477164 | 239477847 | sf0825@dgci.min-financas.pt |
| 1856 | Serviço de Finanças de Penafiel | Praceta da Alegria | 4560-455 Penafiel | 255718730 | 255718778 | sf1856@dgci.min-financas.pt |
| 2607 | Serviço de Finanças de Penalva do Castelo | R. Alexandre Herculano, 29 - r/c | 3550-137 Penalva do Castelo | 232642230 | 232641887 | sf2607@dgci.min-financas.pt |
| 0655 | Serviço de Finanças de Penamacor | Largo Júlio Rodrigues da Silva | 6090-545 Penamacor | 277390040 | 277390049 | sf0655@dgci.min-financas.pt |
| 2615 | Serviço de Finanças de Penedono | Largo dos Freixos | 3630-253 Penedono | 254504253 | 254549233 | sf2615@dgci.min-financas.pt |
| 0833 | Serviço de Finanças de Penela | Edif.Paços do Concelho | 3230-253 Penela | 239569130 | 239561034 | sf0833@dgci.min-financas.pt |
| 1430 | Serviço de Finanças de Peniche | R. Paulino Montez - Edif.Santo António | 2520-209 Peniche | 262782181 | 262789618 | sf1430@dgci.min-financas.pt |
| 2437 | Serviço de Finanças de Peso da Régua | R. Dr.Manuel de Arriaga, 778 - r/c | 5050-225 Peso da Régua | 254310260 | 254310269 | sf2437@dgci.min-financas.pt |
| 1252 | Serviço de Finanças de Pinhel | R. Dr.António Seixas, 18 - r/c | 6400-323 Pinhel | 271412281 | 271413885 | sf1252@dgci.min-financas.pt |
| 1449 | Serviço de Finanças de Pombal | Praça Marquês de Pombal | 3100-449 Pombal | 236210670 | 236210688 | sf1449@dgci.min-financas.pt |
| 2992 | Serviço de Finanças de Ponta Delgada | Av. Infante D.Henrique, 38 - 1.º | 9500-768 Ponta Delgada | 296308700 | 296308792 | sf2992@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2313 | Serviço de Finanças de Ponte da Barca | Urbanização Fontainhas, n.ºs 1 e 3 | 4980-639 Ponte da Barca | 258480320 | 258480324 | sf2313@dgci.min-financas.pt |
| 2321 | Serviço de Finanças de Ponte de Lima | R. Dr.Luís da Cunha Nogueira, 20-24 | 4990-113 Ponte de Lima | 258900280 | 258900298 | sf2321@dgci.min-financas.pt |
| 1724 | Serviço de Finanças de Ponte de Sôr | R. Damião de Gois, 12 - r/c | 7400-242 Ponte de Sor | 242202352 | 242204012 | sf1724@dgci.min-financas.pt |
| 1732 | Serviço de Finanças de Portalegre | R. 31 de Janeiro, 79 – 1.º | 7301-901 Portalegre | 245302060 | 245302079 | sf1732@dgci.min-financas.pt |
| 0957 | Serviço de Finanças de Portel | R. da Vidigueira, 5 - r/c | 7220-390 Portel | 266611404 | 266612170 | sf0957@dgci.min-financas.pt |
| 1112 | Serviço de Finanças de Portimão | Urb. Poço do Fojo – Q.ª do Morais, Lt. 11 | 8500-774 Portimão | 282490320 | 282490358 | sf1112@dgci.min-financas.pt |
| 3174 | Serviço de Finanças de Porto 1 | R. de Pinto Bessa, 606 | 4300-428 Porto | 225194730 | 225194749 | sf3174@dgci.min-financas.pt |
| 3182 | Serviço de Finanças de Porto 2 | R. Gonçalo Sampaio, 291 | 4150-367 Porto | 226073610 | 226073648 | sf3182@dgci.min-financas.pt |
| 3360 | Serviço de Finanças de Porto 3 | Av. Fernão Magalhães, 988 r/c | 4350-124 Porto | 225898650 | 225898688 | sf3360@dgci.min-financas.pt |
| 3387 | Serviço de Finanças de Porto 4 | R. Damião de Góis, 320-338 | 4050-223 Porto | 225081340 | 225081378 | sf3387@dgci.min-financas.pt |
| 3190 | Serviço de Finanças de Porto 5 | R. dos Bragas, 190 | 4050-122 Porto | 222061310 | 222061348 | sf3190@dgci.min-financas.pt |
| 1457 | Serviço de Finanças de Porto Mós | Av. da Liberdade, 13 | 2480-857 Porto Mós | 244479250 | 244479279 | sf1457@dgci.min-financas.pt |
| 1872 | Serviço de Finanças de Póvoa de Varzim | R. Ramalho Ortigão, 115 - r/c | 4490-678 Póvoa de Varzim | 252640090 | 252640119 | sf1872@dgci.min-financas.pt |
| 0426 | Serviço de Finanças de Póvoa de Lanhoso | Av. Bombeiros Voluntários, 98 - 1.º Esq.º | 4830-514 Póvoa de Lanhoso | 253631204 | 253634322 | sf0426@dgci.min-financas.pt |
| 3000 | Serviço de Finanças de Povoação | Largo de Fall River – Palácio da Justiça | 9650-409 Povoação | 296585123 | 296585113 | sf3000@dgci.min-financas.pt |
| 2763 | Serviço de Finanças de Praia da Vitória | Av. Paço do Milhafre, 21-A | 9760-568 Praia da Vitória | 295512952 | 295513694 | sf2763@dgci.min-financas.pt |
| 0663 | Serviço de Finanças de Proença-a-Nova | Lg. Chão de Ordem, 24 | 6150-524 Proença-a-Nova | 274670090 | 274670099 | sf0663@dgci.min-financas.pt |
| 0965 | Serviço de Finanças de Redondo | Lg. Bento de Jesus Caraça | 7170-021 Redondo | 266909211 | 266999498 | sf0965@dgci.min-financas.pt |
| 0973 | Serviço de Finanças de Reguengos de Monsaraz | R. S. Marcos do Campo, 59 - 1.º | 7200-377 Reg. de Monsaraz | 266502136 | 266501136 | sf0973@dgci.min-financas.pt |
| 2623 | Serviço de Finanças de Resende | R. Dr. Nunes da Ponte, 26 | 4660-220 Resende | 254877406 | 254871610 | sf2623@dgci.min-financas.pt |
| 2445 | Serviço de Finanças de Ribeira de Pena | Av. da Noruega | 4870-151 Ribeira de Pena | 259490180 | 259490189 | sf2445@dgci.min-financas.pt |
| 3018 | Serviço de Finanças de Ribeira Grande | R. Espirito Santo, 1 | 9600 Ribeira Grande | 296472211 | 296472043 | sf3018@dgci.min-financas.pt |
| 2062 | Serviço de Finanças de Rio Maior | R. Prof.Manuel José Ferreira, 38 - r/c | 2040 -270 Rio Maior | 243996721 | 243995313 | sf2062@dgci.min-financas.pt |
| 0167 | Serviço de Finanças de S.João da Madeira | Forum Municipal - Av.Liberdade, r/c Poente | 3700-163 S.João da Madeira | 256886010 | 256886039 | sf0167@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2631 | Serviço de Finanças de S.João da Pesqueira | Bairro do Cruzeiro - Edif. Titanic | 5130-324 S.João da Pesqueira | 254489160 | 254489168 | sf2631@dgci.min-financas.pt |
| 2640 | Serviço de Finanças de S.Pedro do Sul | R. Sá Carneiro | 3660-428 S.Pedro do Sul | 232723046 | 232723776 | sf2640@dgci.min-financas.pt |
| 2950 | Serviço de Finanças de S.Roque do Pico | Edifício Polivalente | 9940 S. Roque do Pico | 292642341 | 292642101 | sf2950@dgci.min-financas.pt |
| 2453 | Serviço de Finanças de Sabrosa | Rua do Loreto | 5060-328 Sabrosa | 259939140 | 259930562 | sf2453@dgci.min-financas.pt |
| 1260 | Serviço de Finanças de Sabugal | Largo Padre Manuel Nabais Caldeira | 6324-009 Sabugal | 271751080 | 271751085 | sf1260@dgci.min.financas.pt |
| 2070 | Serviço de Finanças de Salvaterra de Magos | R. Capitão Salgueiro Maia, Lotes 14 e 15 | 2120-080 Salvaterra de Magos | 263509000 | 263509008 | sf2070@dgci.min-financas.pt |
| 2658 | Serviço de Finanças de Santa Comba Dão | R. do Balcão, 6 | 3440-336 Santa Comba Dão | 232881323 | 232881714 | sf2658@dgci.min-financas.pt |
| 2771 | Serviço de Finanças de Santa Cruz da Graciosa | R. Dr.Manuel Correia Lobão, 47 | 9880-380 Santa Cruz Graciosa | 295730010 | 295730019 | sf2771@dgci.min-financas.pt |
| 2968 | Serviço de Finanças de Santa Cruz das Flores | R. Senador André de Freitas | 9970-337 Santa Cruz das Flores | 292592436 | 292592248 | sf2968@dgci.min-financas.pt |
| 2461 | Serviço de Finanças de Santa Marta de Penaguião | Trav. do Douro, 17 | 5030-480 S. Marta de Penaguião | 254821163 | 254821376 | sf2461@dgci.min-financas.pt |
| 2089 | Serviço de Finanças de Santarém | R. Vasco da Gama, 21-A | 2000-232 Santarém | 243304300 | 243304329 | sf2089@dgci.min-financas.pt |
| 2216 | Serviço de Finanças de Santiago do Cacém | Av. Manuel da Fonseca, 22-26 | 7540-105 Santiago do Cacém | 269822205 | 269825107 | sf2216@dgci.min-financas.pt |
| 1880 | Serviço de Finanças de Santo Tirso | R. Angelo Andrade, 34 - 2.º | 4780-398 Santo Tirso | 252809080 | 252809089 | sf1880@dgci.min-financas.pt |
| 1031 | Serviço de Finanças de S. Brás de Alportel | R. Boaventura Passos, 8 - r/c | 8150-121 São Brás de Alportel | 289842130 | 289845871 | sf1031@dgci.min-financas.pt |
| 2097 | Serviço de Finanças de Sardoal | R. Bivar Salgado, 64 | 2230-123 Sardoal | 241855146 | 241851606 | sf2097@dgci.min-financas.pt |
| 2666 | Serviço de Finanças de Sátão | R. Dr.Hilário de Almeida Pereira, 39 | 3560-172 Sátão | 232981133 | 232982824 | sf2666@dgci.min-financas.pt |
| 1279 | Serviço de Finanças de Seia | Pç. Dr.António Borges Pires, Pal. Justiça | 6270-469 Seia | 238320930 | 238320948 | sf1279@dgci.min-financas.pt |
| 2224 | Serviço de Finanças de Seixal 1 | Lg. dos Restauradores | 2840-482 Seixal | 212219710 | 212219738 | sf2224@dgci.min-financas.pt |
| 3697 | Serviço de Finanças de Seixal 2 | Praceta Sampaio Bruno, 7-A, 1.º Paivas | 2845-038 Amora | 212260760 | 212267568 | sf3697@dgci.min-financas.pt |
| 2674 | Serviço de Finanças de Sernancelhe | Paços do Concelho - Largo do Município | 3640-240 Sernancelhe | 254595205 | 254559163 | sf2674@dgci.min-financas.pt |
| 0329 | Serviço de Finanças de Serpa | R. José Maria Graça Afreixo | 7830-358 Serpa | 284544718 | 284544703 | sf0329@dgci.min-financas.pt |
| 0671 | Serviço de Finanças de Sertã | Av. 25 de Abril, Lt.1 - r/c | 6100-731 Sertã | 274600270 | 274600289 | sf0671@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2240 | Serviço de Finanças de Sesimbra | Av. da Liberdade, 49 | 2970-635 Sesimbra | 212289300 | 212289318 | sf2240@dgci.min-financas.pt |
| 2332 | Serviço de Finanças de Setúbal 1 | Av. Luísa Todi, 3-7, r/c | 2904-506 Setúbal | 265544290 | 265544318 | sf2332@dgci.min-financas.pt |
| 3530 | Serviço de Finanças de Setúbal 2 | Av. 5 de Outubro, 148- 2.º | 2900-309 Setúbal | 265233545 | 265527977 | sf3530@dgci.min-financas.pt |
| 0175 | Serviço de Finanças de Sever do Vouga | R. do Jardim | 3740-273 Sever do Vouga | 234590820 | 234590838 | sf0175@dgci.min-financas.pt |
| 1120 | Serviço de Finanças de Silves | R.Cândido dos Reis, Lt. 1, r/c | 8300-126 Silves | 282440080 | 282440099 | sf1120@dgci.min-financas.pt |
| 2259 | Serviço de Finanças de Sines | Av. General Humberto Delgado, 34 -C | 7520-104 Sines | 269632355 | 269636692 | sf2259@dgci.min-financas.pt |
| 1562 | Serviço de Finanças de Sintra 1 | Av. Movimento das Forças Armadas, 14 | 2710-431 Sintra | 219104600 | 219104629 | sf1562@dgci.min-financas.pt |
| 3549 | Serviço de Finanças de Sintra 2 | R. Emb.Aristides Sousa Mendes, 18 Piso 4 | 2725-537 Mem Martins | 219199430 | 219199379 | sf3549@dgci.min-financas.pt |
| 3557 | Serviço de Finanças de Sintra 3 | R. Nova do Zambujal, 4 | 2735-302 Cacém | 219189400 | 219189438 | sf3557@dgci.min-financas.pt |
| 3166 | Serviço de Finanças de Sintra 4 | Av. Miguel Bombarda, 27-A | 2745-175 Queluz | 214340320 | 214340348 | sf3166@dgci.min-financas.pt |
| 1570 | Serviço de Finanças de Sobral de Monte Agraço | Av. Marquês de Pombal, 19 | 2590-041 Sobral Monte Agraço | 261940120 | 261940129 | sf1570@dgci.min-financas.pt |
| 0850 | Serviço de Finanças de Soure | Av. Dr. Abel das Neves, r/c - sul | 3130-204 Soure | 239506460 | 239506469 | sf0850@dgci.min-financas.pt |
| 1740 | Serviço de Finanças de Sousel | R. Direita, 18 – r/c | 7470-266 Sousel | 268554239 | 268551362 | sf1740@dgci.min-financas.pt |
| 0868 | Serviço de Finanças de Tábua | Pr. Prof. Dr. Castanheira Neves, 4 - 1.º | 3420-307 Tábua | 235412250 | 235412032 | sf0868@dgci.min-financas.pt |
| 2682 | Serviço de Finanças de Tabuaço | Av. António da Silva Barradas, 61 | 5120-384 Tabuaço | 254789107 | 254781644 | sf2682@dgci.min-financas.pt |
| 2690 | Serviço de Finanças de Tarouca | Av. Padre Duarte Fernandes dos Santos, s/n, r/c | 3610-017 Tarouca | 254679203 | 254678860 | sf2690@dgci.min-financas.pt |
| 1139 | Serviço de Finanças de Tavira | R. Amália Rodrigues, 4 | 8801-003 Tavira | 281320720 | 281320738 | sf1139@dgci.min-financas.pt |
| 0434 | Serviço de Finanças de Terras do Bouro | Av. Dr. Paulo Marcelino | 4840-100 Terras do Bouro | 253351117 | 253352743 | sf0434@dgci.min-financas.pt |
| 2100 | Serviço de Finanças de Tomar | R. João Carlos Everard, 16 | 2300-561 Tomar | 249328300 | 249328328 | sf2100@dgci.min-financas.pt |
| 2704 | Serviço de Finanças de Tondela | Praceta Dr. Teófilo da Cruz, 55 | 3460- 589 Tondela | 232822259 | 232831920 | sf2704@dgci.min-financas.pt |
| 0558 | Serviço de Finanças de Torre de Moncorvo | R. Dr. João Leonardo | 5160-280 Torre de Moncorvo | 279252617 | 279252183 | sf0558@dgci.min-financas.pt |
| 2119 | Serviço de Finanças de Torres Novas | R. Capitão Salgueiro Maia, Lotes 1 - r/c | 2350-811 Torres Novas | 249822535 | 249813910 | sf2119@dgci.min-financas.pt |
| 1589 | Serviço de Finanças de Torres Vedras | R. Dr. Carlos França, 23-C | 2560-329 Torres Vedras | 261337370 | 261337418 | sf3905@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1287 | Serviço de Finanças de Trancoso | R.Dr.Castro Lopes | 6420-039 Trancoso | 271811166 | 271812009 | sf1287@dgci.min-financas.pt |
| 4219 | Serviço de Finanças de Trofa | R. da Saúde, 51 | 4785-360 Trofa | 252450840 | 252450858 | sf4219@dgci.min-financas.pt |
| 0183 | Serviço de Finanças de Vagos | R. Dr. Mendes Correia (Pai) | 3840-443 Vagos | 23479030 | 234790048 | sf0183@dgci.min-financas.pt |
| 0191 | Serviço de Finanças de Vale de Cambra | R. Santo António – Edif. Bela Vista, 248 | 3730-262 Vale de Cambra | 256423626 | 256472923 | sf0191@dgci.min-financas.pt |
| 2330 | Serviço de Finanças de Valença | Largo do Governo Militar | 4930-694 Valença | 251804010 | 251804019 | sf2330@dgci.min-financas.pt |
| 1899 | Serviço de Finanças de Valongo 1 | Rotunda 1.º de Maio, 168 | 4440-519 Valongo | 224219660 | 224219678 | sf1899@dgci.min-financas.pt |
| 3565 | Serviço de Finanças de Valongo 2 | R. S.Lourenço,16 | 4445-596 Ermesinde | 229785060 | 229785088 | sf3565@dgci.min-financas.pt |
| 2470 | Serviço de Finanças de Valpaços | Av. Eng.º Luís Castro Saraiva | 5430-472 Valpaços | 278711303 | 278711650 | sf2470@dgci.min-financas.pt |
| 2780 | Serviço de Finanças de Velas | Rua de S. João | 9800-539 Velas | 295412370 | 295412735 | sf2780@dgci.min-financas.pt |
| 3042 | Serviço de Finanças de Vendas Novas | R. António Coelho Oliveira,Lt. 9 | 7080-084 Vendas Novas | 265809370 | 265809379 | sf3042@dgci.min-financas.pt |
| 0981 | Serviço de Finanças de Viana do Alentejo | R. Cândido dos Reis, 28 - r/c | 7090-238 Viana do Alentejo | 266953146 | 266953646 | sf0981@dgci.min-financas.pt |
| 2348 | Serviço de Finanças de Viana do Castelo | Passeio da Mordomas da Romaria | 4900-532 Viana do Castelo | 258808250 | 258808288 | sf2348@dgci.min-financas.pt |
| 0337 | Serviço de Finanças de Vidigueira | Largo José Afonso | 7960-224 Vidigueira | 284436104 | 284436130 | sf0337@dgci.min-financas.pt |
| 0442 | Serviço de Finanças de Vieira do Minho | Av. João da Torre, 237 | 4850-523 Vieira do Minho | 253649320 | 253649329 | sf0442@dgci.min-financas.pt |
| 0680 | Serviço de Finanças de Vila de Rei | Lg. Família Matos Silva Neves | 6110-174 Vila de Rei | 274890070 | 274890079 | sf0680@dgci.min-financas.pt |
| 1147 | Serviço de Finanças de Vila do Bispo | Paços do Concelho | 8650-407 Vila do Bispo | 282630500 | 282630509 | sf1147@dgci.min-financas.pt |
| 1902 | Serviço de Finanças de Vila do Conde | Av. Dr. Artur Cunha de Araújo, 270 | 4480-667 Vila do Conde | 252291510 | 252291539 | sf1902@dgci.min-financas.pt |
| 3034 | Serviço de Finanças de Vila do Porto | Largo da Conceição | 9580 Vila do Porto | 296882472 | 296882628 | sf3034@dgci.min-financas.pt |
| 0566 | Serviço de Finanças de Vila Flor | Av. Marechal Carmona, 4A | 5360-303 Vila Flor | 278512352 | 278516480 | sf0556@dgci.min-financas.pt |
| 1597 | Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira 1 | R. Joaquim Pedro Monteiro, 25-A - 1.º | 2600-165 Vila Franca de Xira | 263279390 | 263275633 | sf1597@dgci.min-financas.pt |
| 3573 | Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira 2 | R. dos Lavadouros, 7/8 - r/c | 2615-123 Alverca do Ribatejo | 219579880 | 219579908 | sf3573@dgci.min-financas.pt |
| 3026 | Serviço de Finanças de Vila Franca do Campo | Largo do Município, 5 | 9680 Vila Franca do Campo | 296582157 | 296581055 | sf3026@dgci.min-financas.pt |
| 1961 | Serviço de Finanças de Vila Nova da Barquinha | R. Benvinda da Conceição Pereira, Bl.1 | 2260-417 Vila Nova Barquinha | 249710226 | 249712006 | sf1961@dgci.min-financas.pt |
| 2356 | Serviço de Finanças de Vila Nova de Cerveira | Av. Heróis do Ultramar | 4920-275 Vila N. de Cerveira | 251795102 | 251794052 | sf2356@dgci.min-financas.pt |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 0450 | Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão 1 | R. Ernesto de Carvalho - Ed. Milão, Bloco 2 -r/c | 4760-143 V. N. de Famalicão | 252302670 | 252302699 | sf0450@dgci.min-financas.pt |
| 3590 | Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão 2 | R. António Santos Oliveira, 119 | 4760-297 Calendário | 252301390 | 252301428 | sf3590@dgci.min-financas.pt |
| 1295 | Serviço de Finanças de Vila Nova de Foz Côa | R. D.Dinis | 5150-580 Vila N. de Foz Côa | 279762432 | 279764473 | sf1295@dgci.min-financas.pt |
| 1910 | Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1 | R. 14 de Outubro, 1061-1069 | 4430-053 Vila Nova de Gaia | 223749320 | 223749349 | sf1910@dgci.min-financas.pt |
| 3204 | Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 2 | Av.da República, 1151-1163 - Mafamude | 4430-203 Vila Nova de Gaia | 223773450 | 223773488 | sf3204@dgci.min-financas.pt |
| 3581 | Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 3 | R. Gonçalves de Castro, 28 | 4415-376 Pedroso Carvalhos | 227863080 | 227863118 | sf3581@dgci.min-financas.pt |
| 3964 | Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 4 | Av. da República, 1163-1171 - r/c | 4430-203 Vila Nova de Gaia | 223703867 | 223711438 | sf3964@dgci.min-financas.pt |
| 2712 | Serviço de Finanças de Vila Nova de Paiva | Av. 25 de Abril, 8 – r/c | 3650-209 Vila Nova de Paiva | 232609010 | 232609011 | sf2712@dgci.min-financas.pt |
| 0841 | Serviço de Finanças de Vila Nova de Poiares | Praça Luís de Camões | 3350 Vila Nova de Poiares | 239421106 | 239423502 | sf0841@dgci.min-financas.pt |
| 2488 | Serviço de Finanças de Vila Pouca de Aguiar | R. 1.º de Maio, 4 | 5450-018 Vila Pouca de Aguiar | 259419300 | 259419309 | sf2488@dgci.min-financas.pt |
| 2496 | Serviço de Finanças de Vila Real | R. Visconde de Carnaxide, 65 | 5000-556 Vila Real | 259303340 | 259303369 | sf2496@dgci.min-financas.pt |
| 1155 | Serviço de Finanças de Vila Real de St. António | R. de Angola, 39-A, 1.º | 8900-271 V. Real de St.António | 281530880 | 281530898 | sf1155@dgci.min-financas.pt |
| 0698 | Serviço de Finanças de Vila Velha de Ródão | R. de Santana | 6030-230 Vila Velha de Ródão | 272541038 | 272541114 | sf0698@dgci.min-financas.pt |
| 0469 | Serviço de Finanças de Vila Verde | R..da Misericordia, 126 | 4730-745 Vila Verde | 253310720 | 253310738 | sf0469@dgci.min-financas.pt |
| 0990 | Serviço de Finanças de Vila Viçosa | Largo Gago Coutinho, 32 | 7160-214 Vila Viçosa | 268980327 | 268881335 | sf0990@dgci.min-financas.pt |
| 0574 | Serviço de Finanças de Vimioso | Largo de S.Sebastião | 5230-311 Vimioso | 273512347 | 273511060 | sf0574@dgci.min-financas.pt |
| 0582 | Serviço de Finanças de Vinhais | Ruas do Arrabalde | 5320-318 Vinhais | 273771433 | 273772188 | sf0582@dgci.min-financas.pt |
| 2720 | Serviço de Finanças de Viseu 1 | R. D. António Alves Martins, 5 e 7 | 3504-522 Viseu | 232420820 | 232426862 | sf2720@dgci.min-financas.pt |
| 3700 | Serviço de Finanças de Viseu 2 | R. Alexandre Herculano - Edif.Herculano, 2 | 3510-035 Viseu | 232484100 | 232484101 | sf3700@dgci.min-financas.pt |
| 4200 | Serviço de Finanças de Vizela | R. Dr. Abílio Torres, 980 | 4815-552 Vizela | 253585752 | 253585694 | sf4200@dgci.min-financas.pt |
| 2739 | Serviço de Finanças de Vouzela | R. Dr. Guilherme Coutinho | 3670-235 Vouzela | 232771256 | 232772692 | sf2739@dgci.min-financas.pt |