



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

Formação à distância

IRC (Revisão ao Código)

DIS0713

Ana Cristina Silva
Elsa Marvanejo da Costa

março de 2013



Nota Prévia:

Este documento foi preparado para servir de apoio à ação de formação à distância promovida pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, sob o tema “IRC (Revisão ao Código)”. Não é permitida a utilização deste trabalho, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da OTOC, entidade que detém os direitos de autor”.



ÍNDICE GERAL

1. Introdução	9
2. Incidência	11
2.1 Incidência pessoal	11
2.2 Incidência real	12
2.3 Noção de estabelecimento estável	13
3. Extensão da obrigação do imposto	15
3.1 Regra da universalidade	15
3.2 Regra da territorialidade	15
4. Período de tributação	16
5. Isenções	20
6. Transparência fiscal	24
6.1 As sociedades de profissionais	26
6.2 As sociedades de simples administração de bens	30
6.3 ACE- Agrupamento Complementar de Empresas	30
6.4 AEIE - Agrupamento Europeu de Interesse Económico	31
7. Determinação da matéria coletável	32
7.1 Entidades que exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	33
7.1.1 Determinação e periodização do lucro tributável	33
7.1.2 Contratos de construção	36
7.1.3 Rendimentos e gastos	38
7.1.4 Variações patrimoniais positivas e negativas	41
7.1.5 Subsídios	43
7.1.6 Inventários	44
7.1.7 Depreciações e amortizações	45
7.1.8 Perdas por imparidade e provisões	50
7.1.9 Créditos incobráveis	56
7.1.10 Realizações de utilidade social	57
7.1.11 Encargos não dedutíveis	59
7.1.12 Mais-valias e menos-valias	64



7.1.13 Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos	72
7.1.14 Dedução de prejuízos fiscais	73
7.2 Entidades não residentes com estabelecimento estável	75
7.3 Entidades que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	76
7.4 Entidades não residentes sem estabelecimento estável	81
8. Determinação do lucro tributável por métodos indiretos	94
9. Disposições diversas	96
9.1 Preços de transferência	96
9.2 Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis	99
9.3 Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	101
9.4 Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	102
9.5 Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento	104
9.6 Regime especial de tributação dos grupos de sociedades	105
9.7 Transformação de sociedades	111
9.8 Regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais	112
9.8.1 Fusão	112
9.8.2 Cisão	117
9.9 Liquidação de sociedades e outras entidades	118
9.10 Transferência de residência de uma sociedade para o estrangeiro e cessação de atividade de entidades não residentes	122
9.11 Regime especial de neutralidade fiscal	122
10. Taxas	125
10.1 Taxas	125
10.2 Tributações autónomas	127
11. Liquidação	135
11.1 Procedimento e forma de liquidação	135
11.2 Crédito de imposto por dupla tributação internacional	136
11.3 Resultado da liquidação	138
11.4 Retenção na fonte	140
12. Pagamento	144
12.1 Regras gerais de pagamento	144
12.2 Pagamentos por conta	145
12.3 Pagamento especial por conta	146



12.4 Derrama estadual e pagamentos adicionais por conta	149
13. Obrigações acessórias	153
13.1 Obrigações declarativas	153
13.2 Processo de documentação fiscal	159
13.3 Obrigações contabilísticas	160
13.4 Obrigação de possuir SAF-T (PT)	162
13.5 Obrigação de possuir programa de faturação certificado	162
14. Fiscalização e garantias dos contribuintes	164
Bibliografia	165
Anexo 1 - Modelo 22 – folha de rosto	168
Anexo 2 - Modelo 22 – Anexo A	173
Anexo 3 - Modelo 22 – Anexo C	174
Anexo 4 - Modelo 22 – Anexo D	175
Anexo 5 - Despacho de 11-02-2010 – Processo: 2010 000157 – Elementos de reduzido valor	177
Anexo 6 - Processo n.º 816/2011, com despacho concordante do Diretor Geral dos Impostos em 20.05.2011 - Limite aplicável às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	179
Anexo 7 - Processo n.º 1942/2007 com despacho de 2008/10/02 -- Juros de mora fiscais	180
Anexo 8 - Processo.: 1658/2010, com despacho do SEAF n.º 735/2010-XVIII, de 12 de Agosto – Prejuízos fiscais	181
Anexo 9 - Processo.: 962/2008, Despacho do Subdiretor Geral, de 2008.07.09 – Prejuízos fiscais	182
Anexo 10 - Processo: 71/08, com despacho da Diretora de Serviços do IRC – Tributação autónoma das ajudas de custo	183
Anexo 11 - Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro – Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis.	185



SIGLAS E ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
DReg	Decreto Regulamentar
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IES	Informação Empresarial Simplificada
NC-ESNL	Normalização Contabilística para as Entidade do Setor Não Lucrativo
NC-ME	Norma Contabilística para Microentidades
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
RETGS	Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades
ROC	Revisor Oficial de Contas
SAFT-(PT)	Standard Audit File for Tax Purposes
SGPS	Sociedades gestoras de participações sociais
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TOC	Técnico Oficial de Contas



1. INTRODUÇÃO

O Código do IRC foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442º-B/88, de 30 de novembro, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 1989.

A designação conferida a este imposto – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas – dá, desde logo, uma ideia sobre o respetivo âmbito de aplicação pessoal. O IRC incide sobre todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português e sobre entidades que embora desprovidas de personalidade jurídica obtêm rendimentos. Incide igualmente sobre entidades com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português, mas aqui obtenham rendimentos. O ponto de partida para a definição da incidência subjetiva foi, assim, o atributo da personalidade jurídica.

De facto, como iremos verificar ao longo do manual, a tónica está na pessoa coletiva. Sendo sujeito passivo de IRC, este será tributado pela totalidade dos rendimentos que obtém. Conceito diferente do que acontece no Código do IRS, pois, neste caso, importa obter um rendimento abrangido pelas regras de incidência objetiva do imposto para que ocorra tributação. Em IRC o ponto central reside na pessoa, em IRS no tipo de rendimento obtido.

O Código do IRC admite a existência de quatro tipos de sujeitos passivos:

- Residentes que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Residentes que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Não residentes com estabelecimento estável;
- Não residentes sem estabelecimento estável.

Cada um deles possui regras distintas para determinação do seu resultado tributável.

Os residentes que exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola assim como os não residentes com estabelecimento estável em território nacional terão regras muito próximas, não fosse pois, o seu objetivo a obtenção do lucro. Grande parte do conteúdo deste manual será essencialmente dedicada a este tipo de sujeito passivo, onde se incluem as vulgares sociedades comerciais.

Relativamente às entidades do setor não lucrativo, estas não tendo como objetivo a obtenção do lucro, beneficiam de algumas normas de isenção e de não sujeição, todavia, serão ainda assim tributadas pelo seu acréscimo patrimonial. Para este efeito, releva essencialmente o tipo de rendimento obtido, pelo que teremos que nos socorrer da forma de determinação do rendimento tributável nas várias categorias existentes em sede de IRS.

Para as entidades não residentes sem estabelecimento estável releva fundamentalmente os



rendimentos obtidos em território nacional. Na grande maioria das situações o pagamento do imposto será efetuado pelo mecanismo da substituição tributária, pela entidade residente que efetua o pagamento do imposto retido, a título definitivo.

Perante uma qualquer operação que se coloque, o primeiro passo sempre será a qualificação do sujeito passivo, pois, muito embora o percurso ao longo do Código do IRC seja semelhante, as várias etapas terão regras distintas para os diversos tipos de sujeitos passivos.

Após a adoção do Sistema de Normalização Contabilística em Portugal, o Código do IRC sofreu uma mudança estrutural, pois, assumiu claramente o modelo de dependência parcial face à contabilidade, isto no caso das entidades que exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

O processo inicia-se com o resultado contabilístico apurado. A passagem deste para o lucro tributável ou prejuízo fiscal ocorre em dois momentos: i) a consideração das variações patrimoniais; ii) as correções que se encontrem claramente previstos no Código. Perante a omissão de norma que imponha a correção ou a necessidade de ajustamento no Código do IRC, deve aceitar-se como válido, para efeitos fiscais, o disposto na normalização contabilística vigente.

Depois da determinação do lucro ou prejuízo fiscal, devem considerar-se eventuais benefícios fiscais que funcionem por dedução ao lucro tributável e a existência de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores e suscetíveis de utilização. Obtemos, deste modo a matéria coletável.

Apurada a matéria coletável, facilmente, por aplicação da respetiva taxa, se calcula a coleta. Será a fase da liquidação do imposto, apurada a coleta deverá aferir-se da existência de deduções à coleta, chegando assim ao imposto liquidado. Os eventuais pagamentos por conta do imposto devido a final serão aqui objeto de encontro de contas, até que o sujeito passivo determine efetivamente o valor da sua autoliquidação de imposto.

Neste diploma, além da obrigação de pagamento de imposto constam outras obrigações, nomeadamente declarativas, de possuir contabilidade e, o tão importante, dossiê fiscal.

Para finalizar, apenas a referência à existência de regimes especiais. Estes pretendem ir ao encontro das formas de organização das empresas atualmente, por exemplo a existência de um regime especial de tributação para os grupos de sociedades. Ou atender à reestruturação que as empresas possam assumir em determinada fase da sua vida, por exemplo a existência de uma fusão. A determinação do resultado de partilha no encerramento da entidade é também matéria que se encontra devidamente prevista no Código do IRC.

Sendo este um manual de revisão ao Código do IRC, preparado com o propósito de servir de base à formação da OTOC, tem as limitações inerentes à duração desta. Tivemos assim que fazer escolhas em relação a algumas das matérias a abordar, pela manifesta impossibilidade de analisar detalhadamente todo o Código. A seleção feita foi baseada naquilo que, ao longo dos anos de experiência no Consultório Técnico, apurámos ser de maior interesse formativo para o TOC, por corresponder às necessidades de resolução de problemas reais da sua vida profissional, ou por incrementar a sua formação nas alterações normativas mais recentes.

Esperemos que a utilização e interesse pelo documento de trabalho que se apresenta não se esgotem nesta formação e venha a ser a útil aos colegas no seu trabalho diário.



2. INCIDÊNCIA

2.1 INCIDÊNCIA PESSOAL

O art. 2º do CIRC elenca as entidades que são sujeitos passivos deste imposto.

Em primeiro lugar, refira-se que não só as entidades residentes ficam abrangidas pelas regras deste imposto. Tal incidência também recai sobre as entidades não residentes.

Também ficam sujeitas às normas deste Código, além das pessoas coletivas com personalidade jurídica, outros entes de facto, ou seja, entidades sem personalidade jurídica, mas às quais é atribuída, para efeitos deste imposto, personalidade tributária.

Temos então:

a) Residentes

- As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efetiva em território português;
- As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efetiva em território português, como sejam: as sociedades irregulares, as heranças jacentes, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo.

b) Não residentes

- Entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Para efeitos de IRC, serão consideradas residentes as pessoas coletivas que disponham de sede em território nacional ou direcção efetiva.

No caso de entidades sem personalidade jurídica, não basta que estejamos perante um agrupamento de duas ou mais pessoas para que haja tributação em sede de IRC, é necessário que tal agrupamento exerça uma atividade económica, e disponha de um património a este afeto.

Se duas pessoas possuírem um imóvel em compropriedade, por exemplo um terreno, eventuais rendimentos decorrentes do arrendamento desse imóvel serão tributados em IRS, na esfera de cada um dos proprietários, imputados na proporção que cabe a cada um. Mas se esses dois proprietários resolverem lotear o terreno com vista à construção de vários edifícios e sua venda, sem formalizar a constituição de uma sociedade com personalidade jurídica distinta dos seus sócios, então passamos a estar perante uma sociedade irregular. Há uma atividade económica, que é exercida conjuntamente por duas pessoas e com um património afeto, o que a distingue da mera contitularidade de rendimentos.



Ao longo do Código do IRC, para efeitos de aplicação das regras de tributação e também das obrigações aplicáveis, os sujeitos passivos atrás elencados são divididos nas seguintes partições:

a) Residentes

- Entidades que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, como é o caso das sociedades comerciais, cooperativas, empresas públicas;
- Entidades que não exercem a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, como sejam as IPSS, as fundações, as associações;

b) Não residentes

- Com estabelecimento estável;
- Sem estabelecimento estável.

O n.º 4 do art. 3º do CIRC refere que são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

2.2 INCIDÊNCIA REAL

Pelo art. 3º n.º 1 do CIRC, a base do imposto depende do tipo de sujeito passivo em causa.

Temos então a seguinte correspondência em função da partição atrás efetuada:

- a) Entidades que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (ex: sociedades comerciais, cooperativas) – a base do imposto é o lucro;
- b) Entidades que não exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (ex: IPSS, associações) – a base do imposto é o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito;
- c) Entidades não residentes com estabelecimento estável – a base do imposto é o lucro imputável a esse estabelecimento estável;
- d) Entidades não residentes sem estabelecimento estável ou que obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável – a base do imposto são os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Para estes efeitos, pelo n.º 2 do art. 3º do CIRC, o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código. Trata-se de uma noção extensiva de rendimento, de acordo com a chamada teoria do rendimento acréscimo, referida no preâmbulo do Código do IRC.

Quando se trate de entidades não residentes que possuam um estabelecimento estável em território nacional, estas podem, simultaneamente, exercer atividades tributáveis em Portugal, quer através desse estabelecimento, quer diretamente através da empresa-sede. Haveria que, estabelecer um critério que possibilitasse a definição de quais rendimentos seriam imputáveis ao estabelecimento estável e quais os que devessem ser atribuídos diretamente à empresa-sede. Consagrou-se no n.º 3 do art. 3º do CIRC, o designado princípio da atracção do estabelecimento estável. Por esta norma



são consideradas componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável, os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades aí referidas.

2.3 NOÇÃO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

O art. 5º do CIRC contém as normas que permitem aferir, para cada situação, se se está, ou não, perante um estabelecimento estável.

A noção genérica de estabelecimento estável do n.º 1 deste art. 5º refere que se considera estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Sendo que o n.º 2 refere alguns casos em que tais instalações fixas podem constituir estabelecimento estável:

- a) Um local de direcção;
- b) Uma sucursal;
- c) Um escritório;
- d) Uma fábrica;
- e) Uma oficina;
- f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português

Pelo n.º 3, no caso específico de um local ou de um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospecção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável, se a sua duração e a duração da obra, ou da atividade, exceder seis meses.

No caso de subempreitada, considera-se que o subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua atividade por um período superior a seis meses.

Mas, também se considera que existe estabelecimento estável quando uma pessoa, que não seja agente independente, atue em território português por conta de uma empresa e que tenha e exerça poderes de intermediação e conclusão de contratos que vinculem a empresa. (n.º 6 do art. 5º do CIRC).

Ainda que exista, em território nacional, uma instalação fixa de uma entidade não residente, podem estas não se configurarem como estabelecimento estável. Será esse o caso, quando estejamos perante:

- a) Instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;



- d) Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
- e) Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar.



3. EXTENSÃO DA OBRIGAÇÃO DO IMPOSTO

Constam do artigo 4º do Código do IRC, as vulgarmente denominadas regras da universalidade e da territorialidade.

3.1 REGRA DA UNIVERSALIDADE

A regra da universalidade ou de base mundial determina que as entidades residentes em território nacional, isto é as pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, são aqui tributadas pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo os obtidos no estrangeiro.

Trata-se de uma regra de natureza pessoal ou ilimitada, a incidência do IRC existe na medida em que se esteja perante um sujeito passivo deste imposto. Prevalência da qualidade do sujeito passivo em detrimento do tipo de rendimentos e do local onde os mesmos sejam obtidos.

Os sujeitos passivos residentes que obtenham rendimentos no estrangeiro, ainda que tenham sido sujeitos a tributação nesse país, terão que considerar tais quantias na determinação do seu resultado tributável.

Uma eventual dupla tributação que resulte deste procedimento poderá ser eliminada ou atenuada por aplicação do mecanismo do crédito de imposto por dupla tributação internacional constante do artigo 91º do Código do IRC. A este respeito iremos pronunciar-nos aquando da liquidação do imposto.

3.2 REGRA DA TERRITORIALIDADE

A regra da territorialidade determina que os não residentes, isto é, pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território nacional, serão aqui tributados apenas pelos rendimentos que se considerem obtidos em território nacional.

Trata-se de uma obrigação real e limitada, apenas serão tributados os rendimentos que se considerem obtidos em território nacional ainda que o sujeito passivo obtenha rendimentos noutro local.

As entidades não residentes com ou sem estabelecimento estável serão tributadas apenas pelos rendimentos obtidos em território nacional.



4. PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO

Como regra geral teremos que o IRC é devido por cada período de tributação, coincidindo este com o ano civil, ou seja de 1 de janeiro a 31 de dezembro.

O período de tributação poderá não ser coincidente com o ano civil quer por opção do sujeito passivo, quer mediante autorização do Ministro das Finanças para o efeito, vejamos as diferentes situações.

Entidades que podem alterar o período de tributação por sua opção:

- Pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português que, nos termos da legislação aplicável, estejam obrigadas a elaborar demonstrações financeiras consolidadas, por comunicação à Administração Tributária [para este efeito importa analisar o disposto nos artigos 6º (Obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas) e 7º (Dispensa da elaboração de contas consolidadas) do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho].

- Pessoas coletivas ou outras entidades sujeitas a IRC que não tenham sede nem direção efetiva neste território e nele disponham de estabelecimento estável, por opção do sujeito passivo, devendo este enquadramento 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 consolidadas, em que a empresa mãe adote um período de tributação diferente daquele adotado pelo sujeito passivo).

Em ambos os casos, a opção pode ser tomada aquando do início de atividade na respetiva declaração de inscrição no registo/ início de atividade, ou em declaração de alterações entregue nos 15 dias seguintes à data da alteração. Deve-se preencher o quadro 20, mencionando a intenção de alteração do período de tributação, indicando a data de início do novo período.

Entidades que carecem de autorização do Ministro das Finanças para alterar o seu período de tributação:

- Qualquer entidade pode requerer a alteração do período de tributação, devendo o fundamento para tal alteração assentar em razões de interesse económico devidamente fundamentadas. Para o efeito deve apresentar requerimento dirigido ao Ministro das Finanças com a antecedência mínima de 60 dias contados da data do início do período anual de imposto pretendido. Nas situações de transição de um período de tributação coincidente com o ano civil para um período de tributação diferente do ano civil e vice-versa a Administração Tributária, por despacho, poderá indicar o procedimento a adotar pelo sujeito passivo.



O período de tributação

Será considerado período de tributação, aquele cujo primeiro dia se refira a esse ano. **Por exemplo** ao ano fiscal de 01-04-2012 a 31-03-2013 corresponde o período de tributação de 2012. No ano da transição, teremos pois dois períodos fiscais de 2012: um período que decorre de 01-01-2012 a 31-03-2012 e outro que decorre de 01-04-2012 a 31-03-2013. Em ambos os períodos devem ser cumpridas as diversas obrigações fiscais nomeadamente pagamento de imposto e declarativas.

Considerando este exemplo teremos que no período fiscal que decorre de 01-01-2012 a 31-03-2012 haverá lugar a pagamento especial por conta, uma vez que ainda contempla o 3º mês do período de tributação. O mesmo já não se aplica relativamente ao pagamento por conta, pois a obrigação deste verifica-se no 7º mês do período de tributação. O sujeito passivo terá ainda que proceder à entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22 até final de agosto de 2012, assim como à entrega da IES até 15 de outubro, contendo esta apenas os anexos referentes a Imposto sobre o Rendimento (A, B, C, D, G, H, R, S, e T).

Relativamente ao período fiscal que decorre de 01-04-2012 a 31-03-2013, haverá lugar ao pagamento por conta (no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respetivo período de tributação) e ao pagamento especial por conta (nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respetivo) na sua totalidade. A modelo 22 deverá ser entregue até final de agosto de 2013 e a IES até dia 15 de outubro de 2013, devendo esta conter todos os anexos, sendo que anexos referentes a IVA e Imposto do Selo (L, M, N, O, P e Q) deverão contemplar informação referente ao ano civil de 2012 (de 01-01-2012 a 31-12-2012).

Legislação comercial

O contrato de sociedade deve ser alterado em conformidade, pois este é um dos elementos obrigatórios do mesmo – alínea i) do n.º 1 do Art. 9º do Código das Sociedades Comerciais: “... 1 - Do contrato de qualquer tipo de sociedade devem constar: (...) i) Quando o exercício anual for diferente do ano civil, a data do respetivo encerramento, a qual deve coincidir com o último dia do mês de calendário, sem prejuízo do previsto no artigo 7.º (atual 8.º) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas...”

Situações em que o período de tributação pode ser inferior a 1 ano:

- No ano do início de atividade ou início de tributação, que é constituído pelo período decorrido entre a data em que se iniciam atividades ou se começam a obter rendimentos que dão origem a sujeição a imposto; e o fim do período de tributação.

Por exemplo: sujeito passivo cujo início de atividade se verificou em 20 de agosto de 2012. O período de tributação de 2012 decorrerá entre o dia 20-08-2012 e 31-12-2012.

- No ano da cessação da atividade, que é constituído pelo período decorrido entre o início do período de tributação e a data da cessação da atividade.

Por exemplo: sujeito passivo que procedeu ao pedido do registo do encerramento da liquidação em 19 de fevereiro de 2013. O período de tributação de 2013 decorrerá entre o dia 01-01-2013 e 19-02-2013.

- Quando as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo período de tributação, que é constituído pelo período efetivamente decorrido.



Por exemplo: sujeito passivo cujo início de atividade ocorreu em 26-03-2012 e a cessação de atividade ocorreu a 30-11-2012.

- No ano em que seja adotado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido nos termos gerais, isto é, no ano de transição de um período de tributação coincidente com o ano civil para um período de tributação diferente do ano civil, ou vice-versa, que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período.

Por exemplo: sujeito passivo residente em território nacional que obteve deferimento para alteração do período de tributação, que era coincidente com o ano civil, para 01-02-2013 a 31-01-2014. Teremos dois períodos de tributação de 2013, isto é, um período de tributação de 2013 que decorrerá entre 01-01-2013 e 31-01-2013 (inferior a 12 meses) e um outro período de 2013 que decorrerá entre 01-02-2013 e 31-01-2014.

Única situação em que o período de tributação pode ser superior a 12 meses:

- O período de tributação pode ser superior a um ano relativamente a sociedades e outras entidades em liquidação, em que tem a duração correspondente ao período da liquidação. No limite poderá ter o prazo de 2 anos nos termos previstos no n.º 3 do artigo 79º do Código do IRC. A tributação pelo período de liquidação resulta de opção do sujeito passivo.

A cessação de atividade em sede de IRC

Relativamente às entidades com sede ou direção efetiva em território português, a cessação de atividade ocorre:

- Na data do encerramento da liquidação (relewa a data do pedido de registo do encerramento da liquidação, conforme Ofício-Circulado n.º 20063/2002, de 5 de março) ; ou
- Na data da fusão ou cisão, quanto às sociedades extintas em consequência destas; ou
- Na data em que a sede e a direção efetiva deixem de se situar em território português; ou
- Na data em que se verificar a aceitação da herança jacente ou em que tiver lugar a declaração de que esta se encontra vaga a favor do Estado; ou ainda
- Na data em que deixarem de verificar-se as condições de sujeição a imposto.

Relativamente às entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português, a cessação de atividade ocorre na data em que cessarem totalmente o exercício da sua atividade através de estabelecimento estável ou deixarem de obter rendimentos em território português.

Cessação oficiosa

A Administração Tributária poderá declarar oficiosamente a cessação de atividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer, ou, sempre



que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma atividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial em condições de a exercer.

A cessação oficiosa não desobriga o sujeito passivo do cumprimento das diversas obrigações tributárias, nomeadamente da entrega das declarações e pagamento do imposto.

O facto gerador do imposto

O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação.

A exceção a esta regra geral ocorre nos seguintes rendimentos, quando obtidos por entidades não residentes, que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em território português:

- Ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, em que o facto gerador se considera verificado na data da transmissão.
- Rendimentos objeto de retenção na fonte a título definitivo, em que o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de efetuar aquela.
- Incrementos patrimoniais referidos na alínea e) do n.º 3 do artigo 4.º, em que o facto gerador se considera verificado na data da aquisição.



5. ISENÇÕES E NÃO SUJEIÇÕES

Não deveremos confundir normas de isenção com normas de não sujeição. De um modo muito simples diremos que uma norma de não sujeição exclui determinada operação da sujeição a imposto e, eventualmente das demais obrigações previstas no Código.

Por sua vez, as normas de isenção, aplicam-se depois de uma norma de sujeição, isto é, determinada circunstância que num primeiro momento se encontrava abrangida pela sujeição, será isenta de imposto. Por norma, subsistem as diversas obrigações constantes do Código do IRC, por exemplo declarativas.

No campo da não sujeição a imposto, temos o artigo 7º do Código do IRC: “... não estão sujeitos a IRC os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo...”.

No âmbito das isenções, teremos isenções subjetivas, para as quais releva o sujeito passivo, e teremos isenções objetivas, onde se atende, naturalmente, ao tipo de rendimento obtido.

Isenções subjetivas – artigos 9º e 10º do Código do IRC

O artigo 9º do Código do IRC estabelece que estão isentos de imposto:

- O Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, com exceção das entidades públicas com natureza empresarial;
- As associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas;
- 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;
- Os fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social.

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

Não são igualmente abrangidos pela isenção referida os rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS, auferidos pelas entidades indicadas à exceção dos fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social.

O Estado, atuando através do Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, está isento de



IRC no que respeita a rendimentos de capitais decorrentes de operações de swap e de operações cambiais a prazo, tal como são definidos para efeitos de IRS.

Exemplo 1:

Um Hospital EPE auferir rendimentos provenientes da sua prestação de serviços médicos e acessoriamente rendas do aluguer de espaço que um pequeno centro comercial que existe no seu interior. Coloca-se a questão sobre o enquadramento em IRC dos rendimentos obtidos.

Esta entidade não se insere na isenção prevista no artigo 9º do Código do IRC, pelo que ficará enquadrada no regime geral de tributação.

O artigo 10º estabelece que estão isentas de IRC:

- As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa;
- As instituições particulares de solidariedade social (IPSS), bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas;
- As pessoas coletivas que tenham, previamente, obtido o reconhecimento de utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente. Esta isenção carece de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República. Este deverá definir a respetiva amplitude, de harmonia com os fins prosseguidos e as atividades desenvolvidas para a sua realização e demais informação que a Administração Tributária julgue necessária.

Esta isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados.

São requisitos fundamentais para manutenção da isenção a observância continuada de (o não cumprimento dos mesmos determina a perda da isenção a partir do correspondente período de tributação):

- Exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respetivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respetivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou na alínea c) do n.º 1 do artigo 10º do Código do IRC;
- Afetação aos fins anteriormente referidos de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afetação, notificado ao diretor-geral dos impostos, acompanhado da respetiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;
- Inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas.



Exemplo 2:

Uma IPSS, que entre outras valências administra uma creche, debita uma pequena mensalidade aos pais das crianças. Coloca-se a questão sobre se o rendimento auferido em resultado da sua prestação de serviços é isento de IRC.

Sim, o rendimento proveniente das mensalidades encontra-se abrangido pela isenção prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do Código do IRC.

Isenções objetivas – artigo 11º do Código do IRC

O artigo 11º do Código do IRC estabelece que estão isentos de imposto os rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas.

Só podem beneficiar desta isenção as associações legalmente constituídas para o exercício dessas atividades e desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas;
- Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.

Os rendimentos provenientes de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo não se consideram rendimentos diretamente derivados do exercício das atividades culturais, recreativas e desportivas para efeitos desta isenção.

Haverá que complementar a isenção prevista no artigo 11º do Código do IRC com o artigo 54º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Pois, nos termos desta norma, os rendimentos brutos sujeitos a tributação das coletividades desportivas de cultura e recreio, ficam isentos de IRC, desde que não excedam o limite de € 7.500,00. Sendo que as importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infraestruturas, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas à matéria coletável até ao limite de 50% da mesma, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento.

Outras normas de isenção

O artigo 13º estabelece que são isentos de IRC os lucros realizados pelas pessoas coletivas e outras entidades de navegação marítima e aérea não residentes provenientes da exploração de navios ou aeronaves, desde que isenção recíproca e equivalente seja concedida às empresas residentes da mesma natureza e essa reciprocidade seja reconhecida pelo Ministro das Finanças, em despacho publicado no Diário da República.

Resulta do artigo 14º do Código do IRC que as isenções resultantes de acordo celebrado pelo Estado mantêm-se no IRC, nos termos da legislação ao abrigo da qual foram concedidas, com as necessárias adaptações. E estão ainda isentos de IRC os empreiteiros ou arrematantes, nacionais ou estrangeiros, relativamente aos lucros derivados de obras e trabalhos das infraestruturas comuns NATO a realizar em território português, de harmonia com o Decreto-Lei n.º 41 561, de 17 de março de 1958.



Existem outras disposições normativas que se referem a isenção de IRC, nomeadamente no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que, embora não sejam aqui referidas se aplicam também a sujeitos passivos de IRC.



6. O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

O regime de transparência fiscal é um regime especial de tributação em sede de IRC. Em termos genéricos, caracteriza-se pelo facto do resultado tributável de determinada entidade não ser tributado na esfera desta, mas sim na esfera dos seus sócios, sejam eles pessoas singulares ou coletivas.

Este regime especial de tributação encontra-se previsto no artigo 6º (Capítulo I – Incidência) e no artigo 12º (Capítulo II – Isenções). O legislador não terá sido muito claro em estabelecer se este regime se situava na não sujeição ou na isenção. No entanto, certo é que as entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal encontram-se obrigadas à determinação da matéria coletável segundo as regras previstas em sede de IRC e também ao cumprimento de outras obrigações acessórias, nomeadamente declarativas. Contudo, encontram-se isentas de IRC (ao imposto propriamente dito), pois este regime opera na esfera dos sócios (no caso das sociedades de profissionais, em sede de IRS).

O porquê da existência de um regime de transparência fiscal

Os objetivos que estiveram na base da criação do regime de transparência fiscal foram três: i) neutralidade; ii) combate à evasão fiscal; e iii) eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios.

Pretende-se que a carga fiscal não crie entraves à forma de estabelecimento do sujeito passivo. Isto é, desenvolver uma atividade em nome individual ou estabelecer-se através da forma societária, no caso de atividades, digamos de “capital intelectual”, em que a atividade económica assenta essencialmente nas aptidões do profissional, tal decisão deverá assentar em razões de interesse económico e não deverá ser a carga fiscal de um, ou de outro caso, que deverá condicionar a decisão. Este regime pretende que o imposto seja neutro a este nível.

Este regime especial de tributação surge também com o objetivo de combater a evasão fiscal, que se pode entender em sentido inverso ao anterior. De facto, a existência de diferentes formas de tributação conforme a forma de estabelecimento não deverá ser utilizado com o intuito de obter vantagens fiscais.

O último objetivo que o regime de transparência fiscal prevê atingir é o da eliminação da dupla tributação económica, de facto, com o afastamento da tributação em sede de IRC na esfera da entidade que o obtém, o rendimento apenas é tributado na esfera dos seus sócios, logo não haverá dupla tributação económica.

As entidades abrangidas e caracterização genérica deste regime de tributação

Nos termos previstos nos n.º(s) 1 e 2 do artigo 6º do Código do IRC, são abrangidas pelo regime de transparência fiscal as seguintes entidades residentes em território nacional:



- As sociedades civis não constituídas sob forma comercial;
- As sociedades de profissionais;
- As sociedades de simples administração de bens;
- Os agrupamentos complementares de empresas (ACE) e os agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE).

Por regra é imputada aos sócios a matéria coletável (após dedução dos prejuízos fiscais), sendo que no último caso (ACE e AEIE) a imputação é feita pelo lucro tributável ou prejuízo fiscal.

A imputação da matéria coletável aos diversos sócios será feita de acordo com o que estiver previsto para este efeito no ato constitutivo, ou, na falta de elementos, em partes iguais. Não releva o facto de terem, ou não, sido distribuídos lucros. Ou seja, a matéria coletável é imputada aos sócios independentemente de a estes ter sido paga ou colocada à disposição qualquer importância.

Este regime de tributação é de aplicação obrigatória. Assim, as entidades que se encontrem por ele abrangidas devem referenciar tal enquadramento aquando do preenchimento da declaração periódica de rendimentos modelo 22. De referir que tal enquadramento é informação que não consta do cadastro do sujeito passivo na Administração Tributária.

Para efeitos de verificação do enquadramento do sujeito passivo pessoa coletiva importa atender às condições do mesmo no último dia do período de tributação, conforme resulta do n.º 9 do Art. 8º do Código do IRC. Assim este regime pode aplicar-se num determinado período e no seguinte já não se aplicar, ou vice-versa, não existe aqui qualquer condição específica para a manutenção do mesmo.

Presunção de estabelecimento estável

Quando os sócios ou membros de entidade abrangida pelo regime de transparência fiscal são entidades não residentes, que não têm sede nem direção efetiva em território português, presume-se que estes obtêm os rendimentos através de estabelecimento estável localizado em território nacional.

Dupla tributação internacional

Caso determinada sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal obtenha rendimentos no estrangeiro que aí sejam sujeitos a tributação írá, certamente, sentir alguma dificuldade na eliminação da dupla tributação internacional. De facto, tem sido entendimento da Administração Tributária que sendo as sociedades de transparência fiscal sujeitos passivos isentos, estes não poderão acionar os mecanismos internacionais para eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional. Ao nível interno estas entidades também não poderão fazer uso do crédito de imposto por dupla tributação internacional, pois na prática o imposto é pago na esfera dos sócios. Sugerimos que nestas situações, os sujeitos passivos exponham a situação diretamente à Administração Tributária, pois este regime, em bom rigor não se trata de um regime de isenção, pois os sócios irão cumprir com a obrigação de imposto para com a Administração Tributária. Ora, se os mecanismos de dupla tributação funcionam também ao nível individual, não vimos porquê não ser possível a sua utilização nestes casos.



6.1 AS SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS

Conceito

Para efeitos de tributação, entende-se por sociedade de profissionais toda a sociedade que é constituída para o exercício de uma atividade profissional, especificamente prevista na lista de atividades anexa ao Código do IRS, desde que todos os sócios sejam pessoas singulares e profissionais dessa mesma atividade.

O conceito de sociedades de profissionais, para efeitos de tributação, consta do Código do IRC, o legislador optou por criar uma norma própria, dando primazia à sua natureza funcional, evitando assim que o reconhecimento de uma sociedade de profissionais estivesse dependente do tipo de sociedade ou do processo de formação.

São necessários três requisitos para que uma sociedade seja considerada uma sociedade de profissionais:

- Seja constituída para o exercício de uma atividade profissional;
- Que essa atividade esteja prevista na lista de atividades anexa ao Art. 151º do Código do IRS;
- Em que, todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa mesma atividade

De referir que a atividade efetivamente desenvolvida impera sobre o que se encontra previsto no objeto social, caso seja mais abrangente, naturalmente, atentos ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, previsto no n.º 3 do Art. 11º da Lei Geral Tributária.

Exemplo 1:

Uma sociedade de técnicos oficiais de contas que tenha no seu objeto uma atividade de organização de eventos, mas que na prática nunca a tenham exercido. Tal sociedade ficará abrangida pelo regime de transparência fiscal? Sim, ficará.

Exemplo 2:

Uma sociedade unipessoal, uma clínica de medicina dentária, cujo único sócio é médico e exerce esta atividade profissional. Contudo, esta clínica presta outro tipo de serviços, nomeadamente fisioterapia, pediatria, venda de produtos, entre outras. Pois, possuindo umas instalações simpáticas, o seu sócio decidiu explorar outras atividades. Estará esta sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal? Não, o regime de transparência fiscal ficará afastado.

Para que determinada sociedade seja considerada de profissionais, deve a sua atividade constar da lista de atividades a que alude o Art. 151º do Código do IRS. Não se irá transcrever a lista de atividades possíveis, remetendo-se para a sua consulta. Contudo, a título exemplificativo dir-se-á que tais sociedades poderão ser tão diversas quanto de arquitetos, engenheiros, músicos, pintores, toureiros, técnicos oficiais de contas, enfermeiros, advogados, dentistas, professores, psicólogos, massagistas, tradutores, etc. As profissões elencadas são de carácter predominantemente intelectual (científico, artístico ou técnico), por norma é feita a associação a atividades liberais.



Apenas a referência a que, ainda que exista um código, na tabela de atividades, para outras prestações de serviços, tal não se encontra abrangido pelo regime de transparência fiscal, porque tal código não identifica especificamente uma atividade profissional.

Todos os sócios da sociedade de profissionais têm de exercer a mesma atividade e única. Embora pareça existir um diferente entendimento por parte da Administração Tributária no que respeita à junção de várias atividades médicas.

Um último aspeto relacionado com a definição fiscal de sociedades de profissionais prende-se com a referência a que todos os sócios sejam pessoas singulares. Assim, ainda que um profissional se tenha estabelecido através de sociedade unipessoal por quotas, se este pretender juntamente com um outro profissional da mesma atividade desenvolver essa mesma atividade, tal sociedade – cujos sócios seriam uma sociedade unipessoal por quotas (sociedade de profissionais) e uma pessoa singular – não ficaria abrangida pelo regime de transparência fiscal.

Determinação da matéria coletável

Na determinação da matéria coletável, as sociedades de profissionais abrangidas pelo regime de transparência fiscal seguem as regras normais previstas para as vulgares sociedades comerciais, ou seja, sujeitos passivos que exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Ao resultado do período, obtido pela diferença entre rendimentos e ganhos e gastos e perdas, serão adicionadas e subtraídas, respetivamente, as variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas naquele resultado, e demais correções resultantes do Código, determinando-se assim o resultado tributável (lucro tributável ou prejuízo tributável). Ao resultado tributável serão deduzidos os prejuízos fiscais nas condições previstas e eventuais benefícios fiscais que operem por dedução ao resultado tributável, obtendo-se assim a matéria coletável.

Apenas se irão destacar alguns pormenores como: os que se prendem com o número de viaturas permitido a estas sociedades e a questão da não imputação de prejuízos fiscais ao sócio.

A Portaria n.º 1041/2001, de 28 de agosto, veio limitar o número de viaturas afetas ao exercício de atividade a uma unidade (exceto relativamente aos de cilindrada inferior a 125 cm³) por titular de rendimento da categoria B do IRS, e por sócio, no caso de sociedade de profissionais sujeita ao regime de transparência fiscal, e por trabalhador ao serviço dos referidos sujeitos passivos, quando, em qualquer caso, seja comprovada a indispensabilidade do seu uso, independentemente do título por que a afetação opere.

Dedução de prejuízos fiscais

O Código do IRC fixa uma regra relativa à dedução de prejuízos fiscais obtidos por entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, esta consta do n.º 7 do Art. 52º do Código do IRC: “... os prejuízos fiscais respeitantes às sociedades mencionadas no n.º 1 do artigo 6.º são deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades...”. Ou seja, a imputação aos sócios apenas ocorre quando se apura matéria coletável, no caso de a sociedade apurar prejuízos fiscais estes mantêm-se na sociedade, sendo dedutíveis a eventuais lucros tributáveis que venham a ser apurados pela mesma sociedade, de acordo com as regras previstas para esse efeito.

Pagamento do imposto

Relativamente ao pagamento de imposto, já se viu que estas entidades são isentas de IRC, exceto no



que respeita às tributações autónomas. Logo, na autoliquidação deste imposto de uma sociedade transparente esta apenas calculará tributação autónoma.

Associedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal não estão abrangidas pela obrigatoriedade de pagamento por conta (este ocorrerá na esfera dos sócios) nem de pagamento especial por conta, a Administração Tributária já se pronunciou sobre esta questão, caso dúvidas existissem. Refere-se à Circular n.º 8/90, de 16 de fevereiro e ao Despacho de 21-12-2009 – Processo n.º 138/2009. Inclusive esclareceu-se que, para efeitos de pagamento especial por conta, se a sociedade até final do mês de março reunir as condições para estar enquadrada no regime de transparência fiscal, está dispensada de o fazer neste período, ainda que posteriormente verifique perante alteração das suas condições que deixa de estar abrangida pelo regime de transparência fiscal.

A Administração Tributária também já se pronunciou relativamente à derrama (a dúvida surgiu com a alteração da base de incidência desta – atualmente o lucro tributável). O Despacho de 26-03-2008 – Processo: 371/08, veio concluir que “... as entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal continuam a estar afastadas da incidência da derrama...”.

Obrigações acessórias

As sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal estão sujeitas às diversas obrigações a que estão inerentes às vulgares entidades que exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nomeadamente de possuir contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística vigente e de entrega das diversas declarações fiscais (declaração periódica de rendimentos modelo 22, Informação Empresarial Simplificada/ Declaração Anual, Modelo 10, etc.).

Haverá a destacar o facto de a sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal ter de entregar o Anexo G (Regimes especiais – sociedades e outras entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal) da IES.

Sendo que os sócios, pessoas singulares deverão entregar, juntamente com a sua declaração de rendimentos modelo 3, o anexo D (Transparência fiscal – Imputação de rendimentos; Herança indivisa – Imputação de rendimentos)

A tributação na esfera dos sócios das sociedades de profissionais

A tributação na esfera dos sócios das sociedades de profissionais, pessoas singulares, ocorre nos termos previstos nos números 1, 2 e 5 do artigo 20º do Código do IRS:

“... 1 – Constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 6.º do Código do IRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efetuada nos termos e condições dele constante ou, quando superior, as importâncias que, a título de adiantamento por conta de lucros, tenham sido pagas ou colocadas à disposição durante o ano em causa.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, as respetivas importâncias integram-se como rendimento líquido na categoria B.

(...)

5 – No caso de ser aplicável a parte final do n.º 1, o resultado da imputação efetuada nos anos subsequentes deve ser objeto dos necessários ajustamentos destinados a eliminar qualquer duplicação de tributação dos rendimentos que possa vir a ocorrer...”



Pelo exposto constitui rendimento, tributável no âmbito da categoria B, os rendimentos imputados pela sociedade de profissionais (a matéria coletável da sociedade na proporção respetiva), quando tais sociedades se encontrem abrangidas pelo regime de transparência fiscal. Se o valor auferido pelo sócio a título de adiantamento por conta de lucros (importâncias efetivamente pagas ou colocadas à disposição) for de montante superior ao resultado imputado, então, este prevalece sobre o primeiro.

O rendimento imputado pela sociedade de transparência fiscal, ou o valor auferido a título de adiantamento por contas de lucros, caso seja superior, constituem um rendimento líquido desta categoria de rendimentos. Isto é, esta quantia será diretamente aplicada ao rendimento, constitui ela própria já rendimento tributável da categoria B, não estando, por exemplo caso o sujeito passivo se encontre abrangido pelo regime simplificado de tributação, sujeita à aplicação dos coeficientes. De referir que o rendimento deverá ser imputado ao sócio no ano a que respeita a matéria coletável.

Se a imputação do rendimento resultar da quantia auferida a título de adiantamento por conta de lucros, então nos anos seguintes torna-se necessário proceder aos respetivos ajustamentos de modo a que não exista uma duplicação na tributação do rendimento.

Cada um dos sócios da sociedade de transparência fiscal será tributado de acordo com as características, rendimento e tipo de deduções à coleta que cada um possua.

A imputação do rendimento ocorre independentemente de existir, ou não, distribuição de resultados, tal é completamente alheia à vontade dos sócios e/ ou a qualquer outra circunstância.

As retiradas de dinheiro da sociedade de profissionais abrangidas pelo regime de transparência fiscal a título de lucros ou adiantamento por conta de lucros, não configuram, na esfera dos sócios um rendimento de capitais, nem estão sujeitas a retenção na fonte enquanto tal. De facto, a alínea h) do n.º 2 do Art. 20º do Código do IRS afasta da qualificação como rendimentos da categoria E – Rendimentos de capitais “... os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respetivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20º.º...”. Logo, também não haverá lugar a retenção na fonte. Esta parece ser uma das grandes vantagens do regime de transparência fiscal, por contraponto às vulgares sociedades abrangidas pelo regime geral.

Exemplo 3:

A sociedade ABC apurou em 2012 uma matéria coletável de € 100.000,00. O sócio X, detentor de uma quota de 50% terá auferido a título de adiantamento por conta de lucros a quantia de € 70.000,00. Prevê-se em 2013 atingir o mesmo montante de matéria coletável, no entanto não existirá qualquer valor pago a título de adiantamento por conta de lucros. Como será a tributação na esfera do sócio nos anos de 2012 e 2013?

Em 2012:

Matéria coletável: € 100.000,00 x 50% = € 50.000,00 (valor a imputar ao sócio)

Como o valor dos adiantamentos (€ 70.000,00) é superior ao valor a imputar (€ 50.000,00), será a primeira quantia a considerar para efeitos de determinação do rendimento tributável do sócio X.

Em 2013:

Matéria coletável: € 100.000,00 x 50% = € 50.000,00 (valor a imputar ao sócio)

Não existe qualquer quantia a título de adiantamento por conta de lucros, haverá no entanto que



proceder a um ajustamento de € 20.000,00, referente ao valor considerado no ano anterior. Assim, concorrerá para a determinação do rendimento tributável do sócio X a quantia de € 30.000,00.

6.2 AS SOCIEDADES DE SIMPLES ADMINISTRAÇÃO DE BENS

As sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público, encontram-se abrangidas pelo regime de transparência fiscal.

Conceito de sociedade de simples administração de bens: a sociedade que limita a sua atividade 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 atividades 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.

Conceito de grupo familiar: o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adoção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha reta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive.

A respeito desta temática sugere-se leitura do Parecer n.º 33/89 de 3/05 (Proc.º 41 EG 81/89) do Centro de Estudos Fiscais (CEF), emitido por Despacho do Diretor Geral de Impostos no dia 14/06/1989.

Exemplo 4:

A sociedade XYZ é detida por quatro sócios: mãe e três filhos. Tem por objeto social a compra e venda e arrendamento de imóveis. Detém unicamente um imóvel cujas frações se encontram arrendadas. Esta sociedade estará abrangida pelo regime de transparência fiscal?

Sim, está e lembramos que este regime de tributação é de aplicação obrigatória.

Diremos, em termos genéricos que tudo o referido relativamente às sociedades de profissionais se aplica às sociedades de simples administração de bens com as necessárias adaptações.

6.3 ACE – AGRUPAMENTO COMPLEMENTAR DE EMPRESA

O regime jurídico dos Agrupamentos Complementares de Empresas está consagrado na Lei n.º 4/73, de 4 de junho e no Decreto-Lei n.º 430/73, de 25 de agosto. Aplica-se, subsidiariamente, o Código das Sociedades Comerciais, nomeadamente os artigos 175.º a 196.º.

O ACE, como o seu próprio nome indica, é um grupo de empresas, ou seja, uma entidade constituída por duas ou mais pessoas singulares ou coletivas com o objetivo de melhorar as condições de exercício ou de resultado nas suas atividades económicas. Um ACE não pode ter por fim principal a realização e partilha de lucros, mas estes já são possíveis, como fim acessório ou secundário, se no contrato constitutivo existir cláusula que o permita.



Trata-se pois, de entidades de substrato associativo, dotadas de personalidade jurídica, constituídas por pessoas singulares, coletivas ou sociedades a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas atividades económicas.

Deste modo, justifica-se a existência de uma única tributação na esfera dos membros, se bem que referenciada pelos resultados alcançados no seio do próprio agrupamento.

6.4 AEIE – AGRUPAMENTO EUROPEU DE INTERESSE ECONÓMICO

O AEIE resulta do Regulamento n.º 2137/85, do Conselho, de 25 de julho de 1985, da União Europeia. Este regulamento é direta e imediatamente aplicável nos Estados-Membros da União Europeia, podendo, a partir desta data, ser criados em qualquer desses Estados, Agrupamentos Europeus de Interesse Económico.

Podem ser membros destes organismos as sociedades e quaisquer outras entidades jurídicas de direito público ou privado que tenham a sua sede e a sua administração central na União Europeia, bem como as pessoas físicas que exerçam uma atividade industrial, comercial, agrícola ou de prestação de serviços na União Europeia.

Tais entidades buscam na constituição de um AEIE a promoção e o desenvolvimento das respetivas atividades económicas e não a prossecução direta do lucro.

Decorre deste facto que, a existirem lucros, serão os mesmos repartidos pelos associados, não podendo o agrupamento retê-lo seja a que título for. Por isso, os lucros ou perdas resultantes da atividade do AEIE só são tributáveis ao nível dos seus membros.

Compreende-se, deste modo, que a Administração Tributária tenha subordinado tais entidades ao regime de transparência fiscal, obviando assim à existência de uma tributação na esfera do AEIE de acordo com aquele imperativo comunitário.



7. DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

O art. 15º do CIRC define como é determinada a matéria coletável para cada uma das entidades que sejam sujeitos passivos deste imposto, segundo a partição feita no art. 3º do CIRC.

É sobre a matéria coletável que será aplicada a taxa ou taxas aplicáveis, com vista ao apuramento do imposto.

Esquemáticamente teremos então:

a) Entidades que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (ex: sociedades comerciais, cooperativas):

Matéria coletável = Lucro Tributável – Prejuízos Fiscais – Benefícios Fiscais (os que operem por dedução ao Lucro Tributável)

Sendo que Lucro Tributável = Resultado líquido do exercício (contabilístico) + Variações patrimoniais positivas – Variações patrimoniais positivas +/- Correções Fiscais

b) Entidades que não exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (ex: IPSS, associações):

Matéria coletável = Rendimento Global + Incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito – Gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos – Benefícios Fiscais (os que operem por dedução ao Lucro Tributável)

Rendimento global = somatório dos rendimentos tributáveis das várias categorias vigentes em sede de IRS

c) Entidades não residentes com estabelecimento estável – a base do imposto é o lucro imputável a esse estabelecimento estável;

Matéria coletável = Lucro Tributável – Prejuízos Fiscais imputáveis a tal estabelecimento estável – Benefícios Fiscais (os que operem por dedução ao Lucro Tributável)

Sendo que Lucro Tributável = Resultado líquido do exercício do estabelecimento estável (contabilístico) + Variações patrimoniais positivas – Variações patrimoniais positivas +/- Correções Fiscais

d) Entidades não residentes sem estabelecimento estável ou que obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável:



Matéria coletável = Rendimentos das várias categorias e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Neste último caso, para apuramento da matéria coletável não há uma agregação de rendimentos. Os rendimentos são considerados individualmente para efeitos de aplicação da taxa que lhe corresponde.

7.1 ENTIDADES QUE EXERCEM A TÍTULO PRINCIPAL ATIVIDADE DE NATUREZA COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA

7.1.1 DETERMINAÇÃO E PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

Determinação do lucro tributável

De acordo com o n.º 1 do art. 17º do CIRC, o lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e das demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incluindo os não residentes com estabelecimento estável, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

De uma forma esquemática, temos:

$$\begin{array}{r} \text{Resultado líquido do período (contabilístico)} \\ + \\ \text{Variações patrimoniais positivas} \\ - \\ \text{Variações patrimoniais negativas} \\ + / - \\ \text{Correções fiscais} \\ = \\ \text{Lucro Tributável} \\ - \\ \text{Prejuízos Fiscais} \\ - \\ \text{Benefícios Fiscais} \\ = \\ \text{Matéria coletável} \end{array}$$



No sentido de permitir o apuramento do lucro tributável, de acordo com o atrás explicitado, a contabilidade dos sujeitos passivos abrangidos deve:

- a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
- b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes.

Com a adaptação do Código do IRC ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC) realizada pela Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, manteve-se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade, ligação essa que foi considerada pelo legislador como um elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que impendem sobre os agentes económicos.

A manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo, que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias no Código do IRC, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das normas do SNC.

Periodização do lucro tributável

Pelo n.º 1 do art. 18º do CIRC, 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. Ou seja, há uma coincidência com o critério contabilístico (regime do acréscimo ou da periodização económica) previsto no parágrafo 22 da Estrutura Concetual do SNC

O n.º 3 do mesmo preceito concretiza algumas destas situações quanto ao momento em que se considera realizado o rédito (rendimento), estabelecendo:

- 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, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um ato 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 tendo em consideração o disposto no artigo 19.º

No caso de venda em que existam cláusulas de reserva de propriedade, o facto de a propriedade só ser transmitida posteriormente, não altera o critério de reconhecimento do rédito. E é assimilada a venda com reserva de propriedade a locação em que exista uma cláusula de transferência de propriedade vinculativa para ambas as partes (n.º 4 do art. 18º do CIRC).

Nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente, a determinação de resultados (reconhecimento do rédito e dos gastos incorridos) é efectuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exatamente os custos totais das mesmas (n.º 6 do art. 18º do CIRC).



Pelo n.º 5 do art. 18º do CIRC, os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

Ou seja, ainda que a NCRF 20 e a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 18 – Rédito o prevejam, não são relevantes para efeitos fiscais, a mensuração do rédito através do valor descontado das receitas futuras em caso de pagamento diferido da contraprestação, nem o reconhecimento parcial do rédito em função de uma estimativa de incobrabilidade da contraprestação.

O n.º 2 do art. 18º do CIRC estabelece uma limitação à aceitação de rendimentos ou gastos quando consideradas como respeitando a períodos anteriores. Quanto aos gastos de exercícios anteriores que estejam a influenciar o resultado do exercício corrente, só são aceites fiscalmente se, na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputados eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. Não se verificando estas condições tais gastos terão de ser acrescidos no quadro 07 da modelo 22. Também há lugar a correção no quadro 07 dos rendimentos respeitantes a períodos anteriores que não fossem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos na data de encerramento do exercício a que deviam reportar. Mas não deixará a Administração Fiscal de fazer a liquidação adicional relativamente a tais rendimentos nos exercícios (anteriores) em que deveriam ser tributados.

Saliente-se que, de acordo com as regras da NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros, parágrafos 36 a 44, só podem influenciar o resultado do exercício, as correções de rendimentos e gastos de exercícios anteriores que não sejam materialmente relevantes, pois de acordo com o tratamento preceituado nesta norma, tais correções são excluídas dos resultados do período em que o erro é descoberto.

Os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção. Trata-se de um afastamento da regra fiscal em relação ao disposto na NCRF 17 – Agricultura. Assim, é considerado para efeitos de apuramento do lucro tributável a quota parte desses gastos, imputados na percentagem que a extração efetuada nesse período de tributação represente na produção total do mesmo produto, sendo esses gastos atualizados pela aplicação dos coeficientes desvalorização da moeda.

Nas entidades que utilizem o método de equivalência patrimonial, não são relevantes fiscalmente os rendimentos e gastos registados na contabilidade decorrentes da utilização daquele método, bem como, não são consideradas como variações patrimoniais positivas ou negativas quaisquer registos inerentes na classe 5. Só existe rendimento, para efeitos de IRC, decorrente da posse e manutenção dessas participações, quando existir distribuição de lucros, pelo montante distribuído, devendo estes serem imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos (n.º 8 do art. 18º do CIRC).

Não têm relevância para efeitos de apuramento do lucro tributável, os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor (n.º 9 do art. 18º do CIRC), exceto:

- a) Se forem instrumentos de capital próprio reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital superior a 5% do respetivo capital social;
- b) Se tratem de ativos biológicos consumíveis;

Nos demais casos, não obstante a contabilização desses ajustamentos de justo valor como gastos ou rendimentos do período, só há relevância na determinação do lucro tributável no exercício em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados.



No caso de pagamentos com base em ações, realizados a trabalhadores ou membros dos órgãos estatutários, a aceitação fiscal do gasto só opera no período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos pelos beneficiários, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o preço de exercício pago. Em regra, o momento em que se permite a aceitação fiscal difere do momento em que tais gastos devem ser reconhecidos para efeitos contabilísticos, face à NCRF 28 – Benefícios dos empregados, ou ao § 18.6 da NCRF-PE, ou ao § 18.4 da NCM, consoante o referencial contabilístico aplicável.

Podemos dizer, que a orientação foi aproximar a aceitação do gasto em IRC, com o momento em que o rendimento é tributado, em IRS, na esfera do trabalhador.

Também existe um tratamento diferenciado, no reconhecimento do gasto fiscal em relação ao tratamento contabilístico, no caso de gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e ainda outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS. A regra vigente em IRC é que tais gastos são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários. Só não ficam abrangidos por esta disposição os benefícios de utilidade social, ou seja, aqueles que fiquem enquadrados no art. 43º do CIRC.

Por exemplo, uma indemnização atribuída a um trabalhador, em virtude da cessação do contrato de trabalho, mas que só seja paga no ano seguinte, apesar de ser reconhecida como gasto no exercício em que se deu a desvinculação do trabalhador, só é aceite fiscalmente no exercício que for paga ou colocada à disposição.

7.1.2 CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

O art. 19º do CIRC pretende prescrever o tratamento fiscal dos chamados “contratos de construção” conforme previstos na NCRF 19.

De acordo com a definição do § 3 da NCRF 19 “*Contrato de construção: é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.*”

Não contendo esta norma fiscal a definição de “contrato de construção”, atendendo ao modelo da dependência parcial, atrás explanado, será considerado que a noção para efeitos de aplicação desta norma fiscal, coincide com a definição constante da NCRF 19, acima transcrita.

Trata-se de uma norma fiscal que apresenta alguma simplicidade, e por isso, também apresenta divergências em relação ao tratamento contabilístico preceituado na NCRF 19, de longe mais complexa. E as divergências em relação às normas contabilísticas significam, em regra, correções fiscais aquando da determinação do lucro tributável.

Pelo n.º 1 deste art. 19º cinge-se o âmbito de aplicação deste preceito à determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano. E pela norma contabilística não se exige que o contrato tenha uma duração superior a um ano. Sendo a NCRF 19 uma norma que trata da imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que os trabalhos de construção sejam realizados, está subjacente na sua aplicação nos casos em que o contrato se inicia e se conclui em períodos contabilísticos diferentes, mesmo que, no total tenha um período de realização inferior a um ano.



A norma fiscal determina como único critério de determinação de resultados para efeitos de apuramento do lucro tributável, o critério da percentagem de acabamento.

Mas quando à forma de determinação desta percentagem de acabamento temos nova divergência com o disposto na norma contabilística. De acordo com o n.º 2 do art. 19º do CIRC a única forma prevista é a que resulta da proporção entre os gastos suportados até essa data (o final de cada período de tributação) e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato. Ignoram-se os dois outros métodos previstos no § 30 da NCRF 19: “(...) (b) *Levantamentos do trabalho executado*; e (c) *Conclusão de uma proporção física do trabalho contratado*.”

Percentagem de acabamento = Custos incorridos ÷ Custos totais (custos incorridos + custo estimados até ao final da obra).

Exemplo 1:

A empresa Alfa encontra-se a realizar a construção de um ativo, cujo preço foi estabelecido em € 200.000. Tal contrato reúne as condições para, contabilisticamente, ser considerado um contrato de construção.

Os custos incorridos e os valores faturados, ao longo dos 3 anos de duração do contrato, são os seguintes:

Com base nestes dados teremos:

Quadro 1

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Total
Faturação	60.000,00	60.000,00	80.000,00	200.000,00
Gastos incorporados em 31/12	30.000,00	80.000,00	50.000,00	160.000,00
Gastos estimados, no fim do exercício, para conclusão da obra	120.000,00	50.000,00	-	-

Com base nestes dados teremos, para cada um dos exercícios:

Quadro 2

	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Total
Grau de acabamento	20,0%	68,8%	100,0%	100,0%
Rédito do exercício	40.000,00	97.500,00	62.500,00	200.000,00
Gastos incorporados	30.000,00	80.000,00	50.000,00	160.000,00
Resultado a 31/12 (Rédito - Gastos)	10.000,00	17.500,00	12.500,00	40.000,00

Cálculos:

Grau de acabamento do ano 1

$$60.000 / (60.000 + 120.000)$$



Grau de acabamento do ano 2

$$(30.000 + 80.000) / (30.000 + 80.000 + 50.000)$$

Grau de acabamento do ano 3

$$(30.000 + 80.000 + 50.000) / (30.000 + 80.000 + 50.000)$$

Rédito do Exercício – Ano 1

$$200.000 \times 20\%$$

Rédito do Exercício – Ano 2

$$200.000 \times 68,8\% - 40.000$$

Rédito do Exercício – Ano 3

$$200.000 \times 100\% - 40.000 - 97.500$$

Pelo art. 19º do CIRC não é possível a utilização do método do lucro nulo previsto na NCRF 19. E mesmo que se estime, com razoável grau de certeza, risco de cobrabilidade relativamente a tal contrato de construção, este artigo não permite que deixe de se reconhecer o rédito.

Considerando o disposto no n.º 3 do art. 19º do CIRC, para efeitos de determinação do lucro tributável, não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

Também neste aspeto se regista a divergência com as normas contabilísticas, pois o § 36 da NCRF refere que, quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.

7.1.3 RENDIMENTOS E GASTOS

Rendimentos

A definição de rendimentos patente no art. 20º do CIRC é bastante abrangente, sendo assim considerados os resultantes de operações de qualquer natureza, sejam em consequência de uma acção normal ou ocasional, seja básica ou meramente acessória.

Os rendimentos enumerados no n.º 1 deste preceito têm natureza meramente exemplificativa, ou seja, para efeitos deste imposto podem assumir a natureza de rendimentos outros que ali não enunciados.



Os rendimentos exemplificados nesta norma são:

- a) Os relativos a vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens;
- b) Rendimentos de imóveis;
- c) De natureza financeira, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- d) Rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos;
- e) Prestações de serviços de carácter científico ou técnico;
- f) Rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros;
- g) Rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- h) Mais-valias realizadas;
- i) Indemnizações auferidas seja a que título for;
- j) Subsídios à exploração.

Gastos

Nos termos do art. 23º do CIRC, para que um gasto registado contabilisticamente seja aceite para determinação do lucro tributável deve ser comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Além da indispensabilidade que deve resultar da natureza do gasto em relação à atividade ou atividades desenvolvidas, está aqui subjacente um requisito do gasto estar (devidamente) documentado, por forma a fazer tal prova.

Tal como sucede nos rendimentos, a enumeração dos gastos feita no n.º 1 destes preceitos, que a seguir se reproduz, é meramente exemplificativa:

- a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;
- b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança - reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de



cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;

- e) Os relativos a análises, racionalização, investigação e consulta;
- f) De natureza fiscal e parafiscal;
- g) Depreciações e amortizações;
- h) Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;
- i) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros;
- j) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- l) Menos-valias realizadas;
- m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

Nos n.ºs 3 a 5 são elencadas várias situações relacionadas com a transmissão onerosa de partes de capital, em que os gastos decorrentes que tenham sido suportados não são fiscalmente aceites. Estas são essencialmente normas anti-abuso que visam prevenir que determinados sujeitos passivos retirem vantagens fiscais através da manipulação de preços de venda ou preços de compra dessas partes de capital.

1º caso – limitação da aceitação do gasto relacionada com a entidade às quais as partes de capital foram adquiridas.

Pelo n.º 3 do art. 23º do CIRC:

“3 — Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e desde que:

- a) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;
- b) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.”

Procura-se evitar que, por exemplo no caso de uma prévia venda feita por uma SGPS, que não é tributada pelas mais-valias obtidas, tal preço de venda seja inflacionado de modo que na alienação feita por essa adquirente exista uma perda com relevância fiscal, obtendo-se uma diminuição do imposto total quando SGPS e adquirente façam parte do mesmo grupo económico. Ou que, no seio de empresas em situação de relações especiais se façam transações de partes de capital com valores de compra e venda de modo a que, as menos valias recaiam em empresas com lucros fiscais elevados e as mais-valias em empresas com prejuízos fiscais para deduzir ou que beneficiem de regimes de tributação mais favoráveis.

2º caso – limitação da aceitação do gasto relacionada com regime fiscal anterior aplicável à entidade que aliena as partes de capital.



Pelo n.º 4 do art. 23º do CIRC:

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

Procura-se dissuadir operações de transformação de SGPS noutro tipo de sociedades, apenas porque prevê vir a ter menos valias substanciais nas acções que possui em carteira, sendo que, no cenário de manutenção no regime fiscal que é aplicável à SGPS tais menos valias não relevam para a determinação do lucro tributável.

3º caso – limitação da aceitação do gasto relacionada com entidade à qual foram alienadas as partes de capital.

Pelo n.º 5 do art. 23º do CIRC:

“5 — Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação, os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização (modelo do custo e o modelo do justo valor) relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º

Tal como referido no primeiro caso, procura evitar-se que, nas vendas entre empresas em situação de relações especiais, o preço de venda sofra a uma diminuição artificial com o objetivo das menos valias recaírem em empresas com lucros fiscais elevados e as mais valias em empresas com prejuízos fiscais para deduzir ou que beneficiem de regimes de tributação mais favoráveis.

7.1.4 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS

Variações patrimoniais positivas

O art. 21º do CIRC determina que concorrem para a formação do lucro tributável sujeito a IRC, alterações positivas no património da entidade que não estejam refletidas no resultado líquido.

Pretende-se abranger as alterações a nível das várias contas de capital (classe 5), que sejam acréscimos à situação líquida ou capital próprio. No entanto, estão excluídas dessa concorrência para o lucro tributável as seguintes variações:

- a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções;
- b) As coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital,
- c) Outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;
- e) As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;



f) As contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;

d) As relativas a impostos sobre o rendimento.

A associação em participação é um contrato pelo qual uma pessoa (o investidor ou associado) se associa à atividade económica exercida por outra (o associante), ficando a primeira a participar nos lucros ou lucros e perdas que desse exercício resultarem para a segunda.

Desta associação não resulta um ente com personalidade jurídica ou tributária. Os rendimentos auferidos pelo associado, pessoa singular, em princípio, terão uma natureza económica semelhante à dos lucros para efeitos de imposto sobre o rendimento. E as entradas feitas pelo associado, incluindo eventuais participações em perdas, em IRC, terão um tratamento similar às entradas feitas por sócios numa sociedade convencional, ou sejam não serão tidas em consideração para a determinação do lucro tributável.

Ficam abrangidas pela exclusão referida neste preceito, além das entradas de capital feitas por sócios ou acionistas, as coberturas de prejuízos, também prestações suplementares, prestações acessórias e outras variações a crédito que devam ser reconhecidas como instrumentos de capital próprio da entidade.

São exemplos de mais-valias potenciais ou latentes, as reservas criadas por revalorização dos ativos fixos tangíveis. Embora se traduzam num aumento do património da entidade sem existir um dispêndio por parte dessa, tal incremento patrimonial não têm relevância fiscal. Só existirá tributação pela venda desses ativos fixos tangíveis e caso se concretize a previsão de valorização acima do custo de aquisição após dedução das depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas.

À semelhança do que sucede com a não aceitação do gasto com o imposto corrente registado na conta 81 – Resultado Líquido do Exercício, também se estabelece a irrelevância, para efeitos de apuramento de IRC, dos impostos diferidos quando contabilizados nas contas de capital próprio.

Salienta-se que a regra é que todas as variações patrimoniais positivas têm relevância para efeitos de determinação do lucro tributável, sendo que apenas podem ser excluídas desta regra geral, os casos especificamente previstos no n.º 1 do art. 21º do CIRC.

No n.º 2 do art. 21º do CIRC temos a norma que estabelece a tributação em sede de IRC dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito. Ficam contemplados por esta disposição as doações e outras operações a título gratuito que tenham sido registadas na classe 5, e portanto, não tenham já afetado os resultados líquidos do exercício.

O montante a ter em consideração para valorização destas operações gratuitas é o valor de mercado, não podendo este ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável em Imposto do Selo. Salienta-se que, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, quando auferidos por pessoas singulares são tributados em Imposto do Selo e quando auferidos por pessoas coletivas ficam abrangidas pelas regras de incidência do IRC.

Variações patrimoniais negativas

Pelo art. 24º do CIRC concorrem ainda para a formação do lucro tributável, a deduzir a este, as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação. Excetuam-se desta regra geral:



- a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC;
- b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;
- c) As 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 instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;
- d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;
- e) As relativas a impostos sobre o rendimento.

Abrangendo, esta secção do Código do IRC, as entidades com finalidade lucrativa, as operações a título gratuito que consistam em liberalidades da entidade não têm relevância fiscal. Excetuam-se apenas aquelas que estejam especificamente previstas nas normas do mecenato (arts. 61º a 66º do Estatuto dos Benefícios Fiscais – EBF), o que implica que tais doações sejam feitas às entidades previstas no art. 62º do EBF nas condições aí estabelecidas. Mas, em regra, tais doações contempladas nas normas fiscais do mecenato afetam os resultados da entidade doadora e não o seu capital próprio.

Igualmente são desconsideradas para efeitos de determinação do lucro tributável as variações patrimoniais que não estejam relacionadas com a atividade, não contribuindo para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Também não concorrem para o apuramento do lucro tributável, em IRC, a distribuição de lucros aos sócios e acionistas ou ainda os valores que sejam atribuídas em partilha após a liquidação do sujeito passivo.

No que respeita às mais valias potenciais ou latentes e as variações patrimoniais relativas a impostos sobre o rendimento o princípio da sua exclusão decorre do que já foi explanado atrás em relação às variações patrimoniais positivas.

Dado que, para efeitos de tributação em IRS, as prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação são tratadas de forma similar aos lucros, por parte da entidade que atribui tais prestações aplica-se o mesmo princípio de irrelevância na determinação do lucro tributável que é conferido aos lucros distribuídos pelas sociedades.

7.1.5 SUBSÍDIOS

O Código do IRC apenas contém um artigo, especificamente, dedicado aos subsídios: o art. 22º. E este preceito apenas trata os subsídios relacionados com ativos não correntes.

Dispõe esta norma que, tratando-se de subsídios relacionados com ativos não correntes, no que respeita à sua inclusão na determinação do lucro tributável, existem duas regras distintas:

- a) Se os subsídios respeitarem a ativos depreciables ou amortizáveis, então devem ser incluídos, para efeitos de determinação do lucro tributável, na proporção da depreciação ou amortização (com o limite da quota mínima de depreciação ou amortização) calculada sobre o custo de aquisição ou produção. Tal deve ser efetuado independentemente do recebimento do subsídio.



- b) Se os subsídios respeitarem a ativos não depreciables ou não amortizáveis (ex: terrenos) devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que tais bens sejam inalienáveis nos termos da lei ou do contrato referente à atribuição do subsídio; ou nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

No que concerne a subsídios referentes a ativos depreciables, o tratamento fiscal está em consonância com o tratamento contabilístico previsto na NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo; e no §14 da NCRF-PE; e no § 14da NCM.

Mas quanto ao tratamento fiscal dos subsídios relacionados com ativos fixos tangíveis não depreciables ou intangíveis não amortizáveis (intangíveis com vida útil indefinida), há um afastamento em relação às regras contabilísticas (NCRF 22), pois estas preceituam que tais subsídios devem ser mantidos em capitais próprios exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade. Portanto a tributação IRC deste tipo de subsídios será assegurada através de correções no quadro 07 da declaração modelo 22, uma vez que o resultado líquido do exercício não estará influenciado por tais subsídios.

No que respeita aos restantes tipos de subsídios, deve tomar-se em consideração que o modelo de dependência parcial determina que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias no Código do IRC, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das normas do SNC. E ainda haverá que atender que na imputação dos rendimentos obtidos, o n.º 1 do art. 18º do CIRC, também se tem em consideração o regime do acréscimo ou da periodização económica.

7.1.6 INVENTÁRIOS

O art. 26º do CIRC estabelece algumas regras na consideração dos rendimentos e gastos relativo a inventários, para efeitos de determinação do lucro tributável.

Não se registam significativas diferenças em relação aos métodos e técnicas previstas nas normas contabilísticas de mensuração de inventários. São permitidos os seguintes métodos:

- 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;
- d) Preços de venda dos produtos colhidos de ativos 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;
- e) Valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais.

No caso do uso do custo padrão para mensuração do custo de inventários (ou seja, tomando em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão de obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva), prevê-se a possibilidade da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) poder proceder a correções adequadas, quando esta técnica conduza a desvios significativos (n.º 3 do art. 26º do CIRC)



Estas normas fiscais também permitem que os custos de empréstimos obtidos sejam incluídos no custo de aquisição ou produção desde que tais inventários requeiram um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, a atribuição de tais encargos seja feita de acordo com as regras contabilísticas aplicáveis.

Para o uso de valorimetrias especiais, conforme descrito acima na alínea e) carece de autorização prévia da AT, solicitada em requerimento em que se indiquem os métodos a adotar e as razões que os justificam.

Também, pelo art. 28º do CIRC se permite realizar o ajustamento de inventários para o valor realizável líquido, quando este seja inferior ao custo de aquisição de produção. Para efeitos desta norma considera-se como valor realizável líquido como o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

7.1.7 DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

As regras fiscais relativas a depreciações e amortizações encontram-se estabelecidas nos arts. 29º a 34º do CIRC e ainda num normativo ao autónomo a este Código: o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

É necessário algum cuidado na análise destas regras, pois apesar do princípio de dependência parcial das normas do Código do IRC em relação às regras que decorrem do modelo contabilístico aplicável, no que se refere a depreciações e amortizações existem algumas diferenças, o que pode implicar, em algumas situações a necessidade de proceder a correções fiscais no quadro 07 da modelo 22.

O art. 29º do CIRC apenas prevê a aceitação de gastos com depreciações e amortizações relativas a:

- a) Ativos fixos tangíveis;
- b) Ativos intangíveis;
- c) Ativos biológicos que não sejam consumíveis e;
- d) Propriedades de investimento quando contabilizadas ao custo histórico.

Mas define-se como condição adicional que tais elementos do ativo estejam sujeitos a deprecimento, ou seja, quando, com caráter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

Embora o § 56 da NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis e o § 97 da NCRF 6 – Ativos intangíveis determinem o início da depreciação quando os AFT (ativos fixos tangíveis) estiverem disponíveis para uso (i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida), este art. 29º do CIRC só considera sujeitos a deprecimento, e portanto, justificando a aceitação da depreciação ou amortização, após a entrada em funcionamento ou utilização de tais ativos.

Um aspeto importante a relevar, desde já, é que as normas fiscais acima apresentadas apenas prevêem a aceitação fiscal de gastos com depreciações e amortizações quando estas estejam relevadas na contabilidade como tal, nesse exercício ou em exercícios anteriores. Pelo que, apesar da previsão legal de aceitação de tais depreciações em relação a ativos biológicos de produção ou de propriedades de investimento, será necessário que, relativamente a estes dois tipos de ativos, o sujeito passivo esteja a usar um modelo de mensuração compatível, ou seja, a mensurar o ativo pelo custo.



No caso dos ativos biológicos de produção, só pode ser usada a mensuração pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada, quando, no reconhecimento inicial, o justo valor não puder de ser mensurado com fiabilidade. E quando o justo valor desse ativo biológico se tornar fiavelmente mensurável, deve ser abandonado o modelo do custo e tal ativo mensurado pelo seu justo valor menos os custos estimados do ponto de venda.

Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

Os métodos previstos no CIRC no cálculo das depreciações e amortizações são:

- a) Método das quotas constantes (que é o método-regra);
- b) Método das quotas decrescentes;
- c) Outros métodos, desde que seja obtido reconhecimento prévio da AT;

O uso do método das quotas decrescentes é opcional, mas só pode ser usado em ativos fixos tangíveis que:

- a) Não tenham sido adquiridos em estado de uso;
- b) Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, exceto quando afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamentos sociais.

Consistência na aplicação dos métodos de depreciação ou amortização

Para cada elemento do ativo deve ser aplicado o mesmo método de depreciação ou amortização desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização. Só são permitidas alterações do método usado, em situações devidamente justificadas e após aceitação da AT.

No entanto, pode alterar-se, dentro do método usado, as quotas de depreciação ou amortização, justificadas por um regime mais ou menos intensivo ou outras condições inerentes à utilização de tal ativo.

Método das quotas constantes e limitações fiscais

Reportando-nos ao método das quotas constantes, é o método usado por regra, para efeitos fiscais.

O Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, contém no respetivo anexo duas tabelas (Tabela I – Taxas específicas e Tabela II – Taxas genéricas) fixando taxas de depreciação ou amortização consoante o tipo de ativo. Tais taxas definem o período de vida útil mínimo de tais ativos. O período de vida útil máximo é dado pela consideração de uma taxa correspondente a metade da indicada naquelas tabelas.

Quando não estejam fixadas taxas de depreciação ou amortização podem ser aceites as consideradas razoáveis, tendo em consideração o período de utilidade esperada (n.º 2 do art. 31º do CIRC).



Igualmente serão aplicáveis as taxas que correspondam ao período de utilidade esperada para os seguintes ativos (n.º 5 do art. 31º do CIRC):

a) Bens adquiridos no estado de uso

b) Grandes reparações e beneficiações (quando face às normas contabilísticas verifiquem os requisitos para serem considerados ativo fixo tangível):

Aplicando-se a taxa que, nas referidas tabelas corresponda ao ativo em causa, ao custo de aquisição ou de produção obtém-se a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto fiscal do exercício.

Quando se trate de uma transição para contabilidade organizada e o custo de aquisição ou produção não seja conhecido, à data dessa transição, pode ser utilizado o valor de mercado (n.º 1 do art. 31º do CIRC).

O n.º 6 do art. 31º do CIRC permite o cálculo das depreciações através de duodécimos (1/12 da quota anual por cada mês decorrido desde a entrada em funcionamento), que será um procedimento mais consentâneo com o preceituado nas regras contabilísticas pelas quais a quantia depreciable de um ativo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.

Utilizando a quota anual, no exercício em que se verificar o desreconhecimento do ativo (por transmissão, por inutilização ou por termo da vida útil) só são aceites depreciações ou amortizações praticadas até ao exercício imediatamente anterior ao de tal desreconhecimento. No caso de uso de duodécimos, só são aceites as depreciações ou amortizações praticadas até ao mês anterior ao desreconhecimento desse ativo.

Partindo do pressuposto que, em primeiro lugar se atendem às regras contabilísticas no reconhecimento como gasto das depreciações e amortizações, o facto de nem sempre haver coincidência entre as depreciações praticadas na contabilidade e as que resultam da aplicação das regras fiscais, não significa, automaticamente, que existam correções fiscais em tal exercício, ou existindo que não possam posteriormente ser “recuperadas”.

Uma das principais alterações introduzidas com a aprovação e a publicação do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, foi que a dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações passou a deixar de estar dependente da respetiva contabilização como gasto no mesmo período de tributação, passando a permitir -se que as mesmas sejam também aceites quando tenham sido contabilizadas como gastos nos períodos de tributação anteriores.

Em sede de IRC, a aceitação fiscal do gasto relativo a depreciações e amortizações, num dado exercício depende da quota anual praticada (ou os correspondentes duodécimos) não ser inferior à quota mínima (que resulta da aplicação de metade das taxas previstas nas tabelas) e não ser superior à quota máxima (a que se obtém pela aplicação das taxas das tabelas ao DReg 25/2009).

Se a quota de depreciação ou amortização praticada for superior à quota máxima, nesse exercício existem correções fiscais (a acrescer) no quadro 07 da declaração modelo 22, mas no período de tributação seguinte ou seguintes, pode vir a beneficiar-se dessas depreciações ou amortizações contabilizadas em excesso em tais períodos anteriores e obter-se uma dedução no quadro 07.

Exemplo 1:

A sociedade Ativa possui um equipamento de produção cujo custo de aquisição é de € 5.000. Nos termos da tabela II – taxas genéricas do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, a taxa de depreciação prevista é 25%, correspondendo a 4 anos de vida útil.



Na tabela seguinte pretende-se expressar o reflexo fiscal em IRC, quanto à definição de vida útil que seja feita com base as regras contabilísticas.

Depreciações contabilísticas e correções fiscais

Depreciação contabilística			Depreciação fiscal		Correção	
N.º anos vida útil	Taxa	Quota anual	Quota mínima	Quota máxima	Valor	Quadro 07
10	10%	500,00	625,00	1.250,00	125,00	-
8	12,5%	625,00	625,00	1.250,00	0	-
4	25%	1.250,00	625,00	1.250,00	0	-
3	33%	1.666,67	625,00	1.250,00	416,67	a acrescentar

No caso de, contabilisticamente se definir um período de vida útil de 10 anos, a quota de depreciação reconhecida como gasto no período de tributação em causa, fica abaixo da quota mínima, pelo que fica definitivamente perdido o valor da diferença entre a quota mínima fiscal e a depreciação praticada ($€ 125 = 625 - 500$).

Definindo-se uma vida útil contabilística de 8 ou de 4 anos, ou entre estes dois valores, não há qualquer correção fiscal.

Se se definir uma vida útil de 3 anos, valor abaixo do período mínimo de vida útil fiscal (os 4 anos) em cada um dos 3 exercícios haverá lugar ao acréscimo de € 416,67 no quadro 07 da declaração modelo 22. Porém, no exercício fiscal que corresponderia ao 4º ano de vida útil, embora não haja qualquer gasto de depreciação contabilizado referente a tal equipamento, no quadro 07, o sujeito passivo pode deduzir € 1.250, que corresponde ao somatório das correções feitas nos três exercícios ($3 \times 416,67$).

Método das quotas decrescentes

Quando o sujeito passivo utilize o método das quotas decrescentes, para se determinar a quota anual que pode ser aceite fiscalmente como gasto, aplica-se ao valor depreciable em cada período, as taxas de depreciação corrigidas pelos seguintes coeficientes máximos (n.º 3 do art. 31º do CIRC):

- a) 1,5, se o período de vida útil do elemento é inferior a cinco anos;
- b) 2, se o período de vida útil do elemento é de cinco ou seis anos;
- c) 2,5, se o período de vida útil do elemento é superior a seis anos.

Elementos de reduzido valor

O art. 33º do CIRC prevê um potencial benefício para elementos do ativo sujeitos a depreciação cujos custos unitários não ultrapassem € 1.000, permitindo-se a dedução, no período de tributação do respetivo custo de aquisição ou de produção. Não podem beneficiar desta disposição os ativos fixos tangíveis que façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo. Evita-se, assim, a partição de elementos, que em regra são depreciados em conjunto, por forma a reunirem a condição do valor-limite.



Uma norma que poderia corresponder a um benefício de depreciação ou amortização fiscal mais acelerada, pela interpretação dada Informação Vinculativa Despacho de 11-02-2010 – Processo: 2010 000157, foi esvaziada deste propósito. O ponto 8 da citada Informação Vinculativa refere que não é aplicável o disposto neste artigo 33º do CIRC, aos elementos com vida útil superior a um ano. Ora, pela NCRF 7, só se podem qualificar como ativos fixos tangíveis, os ativos que se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Pese embora, a inserção desta norma na Subseção “Depreciações e Amortizações” e ainda a redação do art. 19º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 que refere tais elementos de reduzido valor “(...) podem ser totalmente depreciados ou amortizados num só período de tributação”, o âmbito desta norma parece apenas abranger as aquisições de ativos que, contabilisticamente são considerados imediatamente como gastos por não se esperar a sua utilização por mais de um período, mas que, porque previstos nas tabelas I ou II, se condicionaria ao tratamento fiscal como ativos fixos tangíveis, como por exemplo os telemóveis.

Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais

O art. 34º do CIRC prevê algumas limitações à aceitação como gasto fiscal decorrente da prática de depreciações e amortizações.

- a) As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deperecimento;
- b) As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deperecimento;
- c) As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;
- d) As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos (agora Autoridade Tributária e Aduaneira).
- e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação 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 e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

No caso dos terrenos refira-se que a NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis também estabelece um critério idêntico ao fiscal, ao determinar, no seu § 59 que “(...)os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados.”

O período de vida útil máximo referido na alínea d) é o que resulta da utilização de uma taxa correspondente a metade da indicada nas tabelas. Como se constata na análise do quadro “Depreciações contabilísticas e correções fiscais” (atrás apresentado) fixando-se, contabilisticamente, uma vida útil superior a tal período de vida útil máximo, corresponde a uma quota contabilística anual inferior à quota mínima fiscalmente aceite. A diferença entre em relação à quota fiscal mínima corresponde a um gasto “perdido” porque que não pode ser recuperado, fiscalmente, em exercícios posteriores.

Os limites de custo de aquisição das viaturas ligeiras de passageiros e mistas, previsto na alínea e) (do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC), foram fixados pela Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, e dependem do ano de aquisição da viatura. O limite fixado para exercícios anteriores a 2010, era o que vigorava, para o mesmo preceito, antes da republicação do CIRC pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07 (diploma que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010)



Quadro síntese do limite do custo de aquisição das viaturas ligeiras de passageiros e mistas

Exercício de aquisição da viatura	Tipo de energia	Limite art. 34º CIRC (em euros)
Antes de 2010	Todos	29.927,87
2010	Todos	40.000,00
2011	Comb. Fóssil	30.000,00
	Elétrica	45.000,00
2012	Comb. Fóssil	25.000,00
	Elétrica	50.000,00

Exemplo 2:

A sociedade Limite, Lda., adquiriu em 2011, um veículo ligeiro de passageiros a gasóleo, para serviço da gerência, pelo valor de € 50.000. A vida útil do referido veículo foi definida em 5 anos.

As correções fiscais relativamente às depreciações praticadas podem ser sintetizadas no seguinte quadro.

Depreciações contabilísticas e correções fiscais - viaturas ligeiras					
Exercício	Depreciação contabilística	Limite de valor de aquisição	Depreciação fiscal	Correção	
	Quota anual		Quota mínima	Valor	Quadro 07
1	10.000,00	30.000,00	6.000,00	4.000,00	a crescer
2	10.000,00	30.000,00	6.000,00	4.000,00	a crescer
3	10.000,00	30.000,00	6.000,00	4.000,00	a crescer
4	10.000,00	30.000,00	6.000,00	4.000,00	a crescer
5	10.000,00	30.000,00	6.000,00	4.000,00	a crescer

Porque a viatura ligeira foi adquirida em 2011, o limite de valor de aquisição para efeitos de cálculo das depreciações aceites fiscalmente é de € 30.000. A vida útil definida contabilisticamente encontra-se no intervalo admitido entre vida útil mínima fiscal (4 anos) e vida útil máxima fiscal (8 anos), pelo que não há qualquer correção. A única correção fiscal circunscreve-se ao excesso de depreciações em relação ao valor-limite fiscal (os € 30.000).

7.1.8 PERDAS POR IMPARIDADE E PROVISÕES

Perdas por imparidade

O art.35º do CIRC elenca as perdas por imparidade que podem ser dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

a) As relacionadas com créditos resultantes da atividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;



- b) As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros;
- c) As que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento.

Tal como sucede no caso das depreciações e amortizações, a aceitação fiscal do gasto abrange não só as perdas por imparidade contabilizadas no exercício, mas também as que tenham sido contabilizadas em períodos de tributação anteriores.

São ainda dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC, as perdas por imparidade e outras correções de valor, contabilizadas no exercício em causa ou exercícios anteriores, por entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal, e por imposição das normas emanadas por esta entidade reguladora, destinadas à cobertura de risco específico de crédito e de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações

Pelo n.º 3 deste artigo 35º do CIRC estabelece-se que as reversões de perdas por imparidade consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respetivo período de tributação.

Imparidades em créditos de cobrança duvidosa

Nas condições que regulam a aceitação fiscal das perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa existem algumas diferenças em relação ao tratamento preceituado contabilisticamente. Deste modo, quanto a esta rubrica de reconhecimento de perdas por imparidade podem vir a existir correções a realizar no quadro 07 da declaração modelo 22.

Para efeitos de classificação de um crédito de cobrança duvidosa, pelo n.º 1 do art. 36º do CIRC é necessário que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado. Para este efeito considera-se que existe risco de incobrabilidade, nas seguintes situações (n.º 1 do art. 36º do CIRC):

- a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;
- 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 respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

Na situação prevista na alínea c) a aceitação fiscal das imparidades é feita em determinada percentagem do crédito (valor acumulado), em relação ao número de meses em que este está em mora.

- 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.

A mora conta-se a partir da data de vencimento da respetiva fatura, ou se existiu acordo posterior quanto ao estabelecimento de novos prazos de pagamento, quando tais novos prazos se vencerem. É o caso de saque (e aceite) de uma letra após o vencimento da fatura, em que o prazo relevante para aferir a mora no crédito é a data de vencimento dessa letra.



Como as regras contabilísticas não limitam o reconhecimento de perdas por imparidade a critérios relacionados com o prazo de mora e em função de uma percentagem do crédito, temos uma situação suscetível de gerar correções fiscais no quadro 07 da declaração modelo 22. Quando tenham sido reconhecidas, contabilisticamente, perdas por imparidade superiores às que resultam da aplicação das percentagens acima referidas, embora haja correção do excesso (a acrescer) no quadro 07 da declaração modelo 22, tal valor corrigido não se perde, podendo o sujeito passivo vir a considerá-lo (agora sem necessidade de registo contabilístico) no período ou períodos seguintes (em todos ou em parte) a deduzir na modelo 22.

Exemplo 1:

A sociedade Imparte, S.A, à data de 31/12/2012, apurou contabilisticamente que existia um risco bastante elevado de não vir a receber a quantia de € 1.500, que tinha sido faturada ao seu cliente Pedro Afonso, Lda., em 31/01/2012. Por isso reconheceu a perda por imparidade a 100%.

Fiscalmente teremos a seguinte situação:

Créditos de cobrança duvidosa - perdas por imparidade e correções fiscais					
Exercício	Registo contabilístico	% acumulada aceite	Valor aceite (acumulado)	Valor da correção no período	Correção quadro 07 mod 22
2012	1500	25%	375	1125	a deduzir
2013	não há reversão	75%	1125	750	a acrescer
2014	não há reversão	100%	1500	375	a acrescer

O facto destas disposições de IRC determinarem que, a partir de 6 meses de mora no crédito podem ser aceites como gasto as perdas por imparidade reconhecidas na contabilidade, não significa que se perca a possibilidade de ver aceites tais gastos sem a evidenciação contabilística da perda logo que preenchida a condição de uma mora superior a 6 meses.

Por exemplo, se determinado sujeito passivo de IRC, não obstante a mora no pagamento de um cliente, nunca apurou a existência de risco no recebimento de tal crédito e só decorridos mais de 2 anos de mora é que teve indícios fundados de possível incobrabilidade, pode ver aceite como gasto dedutível a perda por incobrabilidade registada contabilisticamente a 100% (já há mora superior a 24 meses), desde que consiga provar que, só nesse exercício (e não em nenhum anterior) é que se verificou risco de incobrabilidade desse crédito. Note-se que, a falta de diligências feitas pelo sujeito passivo não releva como argumento para comprovar que tal risco só existe em momento posterior.

Quando se tratem de créditos em que o devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução, ou que sejam créditos que tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral, a dedutibilidade da perda por imparidade pode ser, desde logo, feita a 100% do valor do crédito (independentemente do prazo de mora) ou na percentagem que falte para perfazer a totalidade da dívida. Isto na condição que, contabilisticamente, já haver reconhecimento da perda por imparidade na totalidade do crédito, nesse período de tributação ou em período anterior.

O n.º 3 do art. 36º estabelece que não são considerados 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;

e ainda os :

c) Os créditos sobre sócios ou accionistas (pessoas singulares ou pessoas coletivas, que detenham mais de 10% do capital da empresa;

d) Créditos sobre membros dos seus órgãos sociais;

e) Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital;

Mas nestes três últimos casos, o reconhecimento da perda por imparidade já será aceite, a partir do momento em que:

a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;

b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral.

No que respeita às reversões das perdas por imparidade constituídas, são dois os cenários possíveis, quanto à concorrência para a determinação do lucro tributável:

- a) Se o gasto com o reconhecimento de tal perda foi dedutível, então a reversão de tal perda por imparidade é uma componente positiva do lucro tributável do período da reversão (n.º 3 art. 35º do CIRC);
- b) Se o gasto com o reconhecimento não influenciou a determinação do lucro tributável, nem do período do reconhecimento, nem em períodos posteriores, então a reversão também não tem relevância fiscal devendo ser deduzida (quadro 07 modelo 22) na determinação do lucro tributável;

Imparidades por desvalorizações excepcionais

A aceitação fiscal das perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis (ativos biológicos de produção) e propriedades de investimento, restringe-se apenas aos casos em que tais perdas resultem de desvalorizações excepcionais provenientes de causas anormais devidamente comprovadas (art. 38º do CIRC). Ficarão incluídas neste conceito, entre outras, as resultantes de desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.

Os procedimentos a desenvolver para comprovar e justificar a aceitação do gasto com tais desvalorizações excepcionais dependem do destino da dar aos ativos, mais concretamente, do período de tributação em que venha a ocorrer o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização de tais ativos (n.º 3 do art. 38º do CIRC):

a) Se o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização de tais ativos não se verificarem no período de tributação em que ocorreram os factos que determinaram as desvalorizações excepcionais então há que:

- Fazer uma exposição devidamente fundamentada, no sentido de obter da Autoridade Tributária e Aduaneira a aceitação de tais perdas por imparidade como gastos;

- Tal exposição deve ser apresentada até ao fim do primeiro mês do período seguinte ao da



ocorrência dos factos que determinaram tais desvalorizações excepcionais;

- Deve conter documentação comprovativa de tais factos, como a decisão do órgão de gestão que os confirme; a justificação do montante da desvalorização excepcional e ainda a indicação do destino a dar aos ativos.

b) Se o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização de tais ativos se verificarem no período de tributação em que ocorreram os factos que determinaram as desvalorizações excepcionais, a aceitação fiscal depende dos seguintes procedimentos:

- Comunicação ao serviço de finanças da área do local onde aqueles bens se encontrem, com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos.

- Elaboração de auto de abate que comprove tal abate físico; desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, assinado por duas testemunhas;

- O auto deve ser acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada ativo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal;

- Identificação e comprovação dos factos que originaram as desvalorizações excepcionais;

- O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada ativo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal; (Rectificada pela Dec. Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)

- Seja comunicado ao Serviço de finanças da área do local onde aqueles bens se encontrem, com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos.

Toda esta documentação deve integrar o processo de documentação fiscal, também chamado “dossiê fiscal”.

Estes procedimentos também devem ser realizados quando ocorrer o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização de ativos que tenham sofrido desvalorizações excepcionais em exercícios anteriores.

Nos casos em que, relativamente a ativos depreciables ou amortizáveis haja reconhecimento de perdas por imparidade mas que não sejam fiscalmente aceites como desvalorizações excepcionais (e tais ativos não sejam abatidos nesse exercício), tais perdas por imparidade são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo e até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão (n.º 4 do art. 35º do CIRC).

Exemplo 2:

A empresa Valoriza, Lda. adquiriu em 2009 uma máquina industrial. O custo de aquisição dessa máquina foi de € 20.000, sendo a sua vida útil mínima de 4 anos (taxa de depreciação de 25%).

A citada empresa usou o método do custo para registar, contabilisticamente, esse ativo fixo tangível e em 2012 reconheceu uma perda de imparidade de € 2.000 relativamente a tal máquina, que não foi fiscalmente aceite como uma desvalorização excepcional.



Exercício	2010	2011	2012	2013
Registos contabilísticos				
Depreciações	5.000,00	5.000,00	3.000,00	3.000,00
Perda por imparidade		4.000,00		
Depreciações aceites fiscalmente	5.000,00	5.000,00	3.000,00	3.000,00
Correções fiscais				
A acrescentar		4.000,00		
A deduzir			2.000,00	2.000,00

Provisões

No art. 39º do CIRC está prevista a aceitação fiscal das seguintes provisões reconhecidas, contabilisticamente:

- a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;
- b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços
- c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstrato, 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;
- d) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao setor 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 afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.

No caso específico das provisões para fazer face a encargos com garantias a clientes, o n.º 5 do art. 39º do CIRC, estabelece um limite para efeitos da respetiva aceitação fiscal.

Às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nesse exercício, aplica-se uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.

Exemplo 3:

A sociedade Provisa, SA comercializa o produto x, com uma garantia de 3 anos. As vendas realizadas desse produto X e os encargos suportados com as garantias dadas, foram nos três últimos exercícios os seguintes:

Vendas e encargos com garantias				
Exercícios	2010	2011	2012	Totais
Vendas	200.000,00	190.000,00	220.000,00	610.000,00
Encargos com garantias	8.000,00	6.500,00	11.000,00	25.500,00



No exercício de 2012, a Provisa, SA reconheceu contabilisticamente uma provisão para garantias a clientes de € 10.000.

Limite da provisão aceite fiscalmente = $220.000 \text{ (vendas 2012)} \times 25.000/610.000$

Limite da provisão aceite fiscalmente = $220.000 \text{ (vendas 2012)} \times 4\%$

Limite da provisão aceite fiscalmente = 9.196,70

Correção fiscal (a acrescentar) = $10.000 - 9.196,70 = 803,30$

7.1.9 CRÉDITOS INCOBRÁVEIS

O art. 41º do CIRC estabelece o tratamento, para efeitos de determinação do lucro tributável, dos créditos incobráveis.

O primeiro aspeto a salientar é que não têm tratamento neste art. 41º do CIRC, os créditos com risco incobrabilidade em foi reconhecida a respetiva perda por imparidade até perfazer 100% do valor do crédito, e esta foi fiscalmente aceite, nos termos dos arts. 35º e 36º do CIRC, quando verificada a incobrabilidade efetiva. Em termos contabilísticos, o desreconhecimento da incobrabilidade não afeta qualquer conta de gastos ou perdas, pois resume-se ao débito da conta onde estão reconhecidas as perdas por imparidade, por crédito da conta onde está evidenciada a dívida (de cobrança duvidosa) do cliente.

É nesta linha de raciocínio que dispõem as seguintes informações vinculativas: Proc. nº 1 759/93, com despacho do Exmo. Sr. Subdiretor-Geral em 1993.11.08 e Proc. nº 3 783/02, com despacho da Exma. Sr.ª Diretora de Serviços do IRC em 2004.09.04

(emitidos ainda antes da entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística e da renumeração do Código do IRC pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07)

“Face ao disposto na alínea b) do nº 3 do art.º 35º do Código do IRC, a percentagem dos saldos dos créditos incobráveis não cobertos por seguro são suscetíveis de serem provisionados apenas em função da mora, de acordo com a alínea c) do nº 1 do artº 35º do CIRC, não podendo ser considerados diretamente como créditos incobráveis porque o art. 39º do mesmo diploma não pode ser accionado, por falta de base legal.

Os créditos em mora há mais de 2 anos e provisionados a 100% podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência.

Para o efeito deverá o sujeito passivo integrar no dossiê fiscal todos os documentos justificativos da anulação dos créditos. Caso ocorra o recebimento de alguns valores dos créditos anulados, o proveito será relevado contabilisticamente e tributado no exercício em que tal se verifique.”

A aplicação do art. 41º do CIRC só ocorre quando os créditos se tornam incobráveis sem que tenha sido reconhecida, contabilisticamente, a perda por imparidade por não se ter verificado antes risco de incobrabilidade ou dizer respeito a outros créditos¹, ou tendo sido reconhecida não tenha reunido as condições para sua aceitação fiscal, ou ainda a perda por imparidade embora reconhecida e admitida fiscalmente não cubra a totalidade da dívida.

Nestes casos, para efeitos de apuramento do lucro tributável, os créditos incobráveis podem ser

1. É o caso de créditos relativos a adiantamentos feitos a fornecedores, em que não existiu, nem venda ou prestação de serviços, nem devolução das quantias adiantadas.



diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação desde que a incobrabilidade resulte de:

- a) Processo de insolvência e de recuperação de empresas;
- b) Processo de execução;
- c) Procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento;
- d) Decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais ou de créditos que se encontrem prescritos de acordo com o respetivo regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais e, neste caso, o seu valor não ultrapasse o montante de (euro) 750;

O n.º 2 do art. 41º do CIRC estabelece ainda que, a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis fica ainda dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais e, ainda que, o devedor deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Lembramos que, em alguns casos, embora não seja aceite fiscalmente o reconhecimento faseado da perda por imparidade (ou seja aceitando-se determinada percentagem função da mora do crédito), existirá aceitação de tal perda em 100% quando o devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução ou quando os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral. Claro que, se no final do exercício económico já se registou a incobrabilidade resultante de um desses processos já não há reconhecimento de perdas por imparidade mas sim registo da perda por incobrabilidade.

7.1.10 REALIZAÇÕES DE UTILIDADE SOCIAL

O art. 43º do Código do IRC contempla a aceitação fiscal de determinados benefícios concedidos a trabalhadores. O primeiro aspeto a salientar é que, o enquadramento nesta norma se faz, unicamente, em relação a benefícios que não sejam de considerar, em sede de IRS, como rendimentos do trabalho dependente. Caso de tratassem de benefícios tributados em IRS, na esfera do trabalhador não necessitaríamos deste preceito para promover a sua aceitação para efeitos de determinação do lucro tributável, uma vez que estariam logo contemplados na alínea d) do n.º 1 do art. 23º do CIRC.

Esta norma inclui três conjuntos de gastos:

- a) Os relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT);
- b) Seguros de doença, de acidentes pessoais ou de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez;
- c) 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.



No primeiro caso, nos gastos relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, estão contempladas as situações em que é a própria entidade patronal a financiar diretamente tais realizações, bem como o caso particular do “cheque-creche” destinado ao pagamento de creches, jardins-de-infância e lactários, mediante a constituição de fundos, que está regulamentado pelo Decreto-Lei nº 26/99, de 28 de janeiro. E ainda inclui a aquisição de passes sociais em benefício dos trabalhadores do sujeito passivo (n.º 15 do art. 43º do CIRC), o que implica que a fatura esteja emitida em nome da empresa.

Mas apesar de estar prevista a aceitação destes gastos tal dedutibilidade só se efetiva quando verificadas as seguintes condições:

- a) Tais benefícios tenham carácter geral e,
- b) Não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

Quando tais gastos respeitem a creches, lactários e jardins-de-infância feitos em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140% (n.º 9 do art. 43º do CIRC). Uma vez que, na contabilidade já estão registados os gastos (100%), o benefício opera na aceitação de tais valores e na dedução dos 40% no quadro 07 da declaração modelo 22.

No caso de gastos suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa, a dedutibilidade para efeitos de determinação do lucro tributável está limitada a 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação (n.º 2 do art. 43º do CIRC). Tal limite é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

Como já acima se referiu, para que os gastos relativos a estes benefícios sejam enquadrados nestas normas é necessário que não sejam considerados rendimento do trabalho dependente. Tal implica que não constituam direitos adquiridos e individualizados dos respetivos beneficiários, ou seja, aqueles cujo exercício depende da manutenção do vínculo laboral (n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS).²

Igualmente, devem tais gastos cumprir as seguintes regras (cumulativamente):

- a) Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação coletiva de trabalho para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;

Quanto a esta primeira condição, o facto de existirem trabalhadores que prescindem do benefício, desde que o façam por escrito indicando o motivo justificativo, não põe em causa a sua verificação.

- b) Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um critério objetivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação coletiva de trabalho;

² Uma nota só quanto a produtos financeiros que possam ter uma componente de seguro de vida mas que sejam objeto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade, ou, de recebimento em capital, pois estes serão sempre rendimentos do trabalho dependente.



c) Salvo na situação prevista n.º 6 do art. 43º do CIRC, a totalidade dos prémios e contribuições, em conjunto com os rendimentos da categoria A isentos nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais não devem exceder, anualmente, os limites naqueles estabelecidos ao caso aplicáveis, não sendo o excedente considerado gasto do período de tributação;

d) A gestão e disposição das importâncias despendidas não pertençam à própria empresa, os contratos de seguros sejam celebrados com empresas de seguros que possuam sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços, e os fundos de pensões ou equiparáveis sejam constituídos de acordo com a legislação nacional ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Diretiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português;

Caso se tratem de 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, ainda temos como condições adicionais (cumulativas):

e) Sejam efetivamente pagos sob a forma de prestação pecuniária mensal vitalícia pelo menos dois terços dos benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência, sem prejuízo da remição de rendas vitalícias em pagamento que não tenham sido fixadas judicialmente, nos termos e condições estabelecidos em norma regulamentar emitida pela respetiva entidade de supervisão, e desde que seja apresentada prova dos respetivos pressupostos pelo sujeito passivo;

f) As disposições de regime legal da pré-reforma e do regime geral de segurança social sejam acompanhadas, no que se refere à idade e aos titulares do direito às correspondentes prestações, sem prejuízo de regime especial de segurança social, de regime previsto em instrumento de regulamentação coletiva de trabalho ou de outro regime legal especial, ao caso aplicáveis.

7.1.11 ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

O art. 45º do CIRC vem estabelecer limitações adicionais à aceitação de gastos contabilizados, para efeitos de determinação do lucro tributável. Ou seja, aplicam-se as normas deste preceito legal aos gastos que, já passaram no “crivo” da regra geral do n.º 1 do art. 23º do CIRC: aqueles que já foram considerados gastos comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Nos termos deste preceito não são dedutíveis, no apuramento do lucro tributável os seguintes gastos, que estando a afetar o resultado líquido do exercício devem ser corrigidos, na linha apropriada, do quadro 07 da declaração modelo 22:

a) O IRC e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;

Engloba, entre outros, a estimativa do imposto feita no exercício (que inclui a derrama), as correções de estimativa de imposto de exercícios anteriores que tenham sido contabilizados como gastos, os impostos diferidos que tenham sido contabilizados a débito na conta 8122 – Imposto diferido e ainda os pagamentos especiais por conta que sejam desreconhecidos como ativo, quando se tenha esgotado o prazo de dedução.

b) Os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade



tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;

Traduz uma co-responsabilização do sujeito passivo adquirente dos bens e serviços, na regularidade do cadastro fiscal da entidade fornecedora. Para tal, deve instituir-se o procedimento de verificação (regular) desse cadastro, através da consulta, no Portal das Finanças, em Consultar/Identificação clientes/fornecedores.

c) Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar;

Tendo em consideração esta limitação, deve ser dada especial atenção às situações em que o sujeito passivo, às vezes por razões de ordem comercial, decide suportar impostos e encargos que estão acometidos legalmente aos seus clientes ou parceiros comerciais. É o caso do imposto do selo das letras, que sendo encargo legal do sacado sejam suportadas pelo sacador, que liquida e paga o imposto do selo mas não o fatura ao sacado.

d) As multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;

São aqui incluídas todas as penalidades aplicáveis ao sujeito passivo, excetuando-se aquelas que tenham origem contratual, como por exemplo, as penalidades por infrações fiscais, infrações de natureza laboral e outras. Apesar da norma apenas enunciar os juros compensatórios fiscais, recente entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (Informação Vinculativa – Processo n.º 1942/2007, com despacho de 2008/10/02) vem considerar que também se encontram previstos nesta norma os juros de mora relativos a impostos e outros tributos, também na linha de orientação do que já tinha sido acolhido no Acórdão de 3 de maio de 2000 – Recurso n.º 24267, do Supremo Tribunal Administrativo.

e) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;

Quando um sujeito passivo de IRC constitui um seguro para acorrer a determinado risco da sua atividade, em regra, os prémios pagos relativos a tal seguro são fiscalmente dedutíveis. É no âmbito da constatação que, existindo um seguro que cubra determinado risco, e que, em cumprimento das regras de boa gestão, o sujeito passivo deveria ter contratado tal seguro, que se desconsidera fiscalmente os gastos incorridos com indemnizações concedidas a terceiros que o sujeito passivo teve de suportar por não feito esse seguro.

Não ficam abrangidos por esta limitação, e por isso são fiscalmente, dedutíveis os gastos obrigatoriamente suportados pela empresa, devido ao facto do valor da franquia do contrato de seguro ser superior ao da indemnização.

f) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em



sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário;

Se as ajudas de custo e a compensação por deslocação em viatura própria ao serviço da entidade patronal (os designados “quilómetros”) tiverem sido tributados em IRS, na esfera do trabalhador, ou na parte que o tiverem sido, então há sempre aceitação fiscal do encargo. Não se verificando essa condição (caso das ajudas de custo e dos “quilómetros” atribuídos dentro dos limites legais e cumpridas as condições de atribuição) a aceitação fiscal depende da comprovação e justificação da deslocação através de preenchimento, pelo trabalhador, de mapa itinerário.

Os elementos que devem constar no mapa itinerário dependem da natureza do abono atribuído.

– Tratando-se de ajudas de custo deve conter:

- 1) Nome do beneficiário e respetivo NIF;
- 2) A data e o local da deslocação;
- 3) Tempo de permanência;
- 4) Objetivo da deslocação;
- 5) Montante diário atribuído;
- 6) Valor total atribuído.

– Tratando-se de compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador, o mapa itinerário, deve conter:

- 1) Nome do beneficiário e respetivo NIF;
- 2) Matrícula da viatura,
- 3) A data e o local da deslocação;
- 4) Tempo de permanência;
- 5) Objetivo da deslocação;
- 6) Número de quilómetros percorridos;
- 7) Montante atribuído por quilómetro;
- 8) Valor total atribuído.

g) Os encargos não devidamente documentados;

Abrange os encargos que têm um suporte documental, sendo possível conhecer o beneficiário, mas este apresenta insuficiências em alguns elementos, nomeadamente na comprovação da natureza da despesa. Saliente-se, no entanto, que o Código do IRC, ao contrário do Código do IVA, não impõe requisitos estritos aos elementos que os documentos que titulam gastos e rendimentos devem conter.



h) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos;

Abrange os contratos de aluguer efetuados por um período superior a três meses ou inferior a esse prazo, desde que renovável, quando pelas normas contabilísticas sejam classificados como locações operacionais. Pretende-se com esta disposição conceder-lhe tratamento fiscal semelhante ao da aquisição direta, em obediência ao princípio da neutralidade.

Para efeitos de aplicação desta norma deve atender-se ao disposto na Circular n.º 24/91.

i) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;

Resulta desta disposição que estão, desde logo excluídos os encargos com combustíveis suportados pelo sujeito passivo, quando não digam respeito a viaturas que pertençam à empresa e nesta registados como ativo, ou utilizadas pela empresa através de um contrato de locação (operacional).

Por exemplo, se um trabalhador se desloca ao serviço da empresa e usa a sua viatura, e lhe forem pagas as despesas de combustível suportadas, estas não são fiscalmente aceites. Aliás, a figura de atribuição da compensação por deslocação em viatura própria ao serviço da entidade patronal (vulgo “quilómetros”), será mais adequada, sob o ponto de vista fiscal, permitindo à empresa ressarcir o trabalhador dos gastos com combustível (e desgaste da viatura) sem esta penalização fiscal.

Mas a norma também tem subjacente o controlo dos gastos com combustível imputados a cada viatura, pelo que pode ser aconselhável (mas não obrigatório) que o Técnico Oficial de Contas elabore mapas, por viatura, em que identifique cada aquisição de combustível e, nestes vá dando conta, periodicamente, dos quilómetros percorridos.

j) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante;

É a Portaria n.º 184/2002, com a redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que atualmente define o valor limite da remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade a aceitar como gasto fiscal.

Presentemente aplicam-se dois limites distintos:

1) Sempre que se trate de juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios a PME, tal como definidas no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, é fixado em 6% o spread a acrescentar à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida;

2) Nos restantes casos, o limite é fixado em 1,5% o spread a acrescentar à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida.

Mas esta alínea j) do n.º 1 do art. 45º do CIRC têm o seu âmbito de aplicação restrito às situações



em que, não se verificam as condições para aplicação normas convencionais relativas a preços de transferência (art. 63º do CIRC).

l) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, exceto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciable nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto;

Visando dar-se uma explicação mais esclarecedora, esta limitação fiscal será tratada na parte deste manual referente às mais-valias e às menos-valias fiscais.

m) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;

n) Sem prejuízo da alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.

Com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que, em conformidade com o disposto na NCRF 28, alterou o tratamento contabilístico das gratificações por conta de lucros atribuídas a trabalhadores e a membros dos órgãos sociais, o tratamento fiscal também teve de ser alterado. As limitações impostas quanto a estas gratificações transitaram do art. 24º do CIRC (variações patrimoniais) para este art. 45º do CIRC,

Contudo, na essência manteve-se o espírito das anteriores limitações (com exceção da parte da norma que previa o tratamento como rendimentos de capitais, relativamente à parte das gratificações que excedessem o dobro da remuneração mensal).

Estas gratificações, embora decididas em Assembleia Geral de aprovação de contas, estarão contabilizadas como gastos desse exercício (relativamente ao qual se aprova contas), gastos esses que serão fiscalmente aceites somente quando as gratificações sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até final do exercício seguinte.

Sendo consideradas, na totalidade como gasto, mas não se verificando o pagamento no prazo acima referido, pelo n.º 6 do art. 45º, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

No caso de membros dos órgãos sociais, ainda é necessário ter especial cuidado, pois se estes detiverem uma percentagem do capital social da empresa, igual ou superior a 1%, não são aceites fiscalmente as gratificações por conta de lucros que lhes forem atribuídas, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.

Para cálculo desta remuneração mensal será tido em consideração o somatório dos valores



pagos durante o exercício que depois é dividido por 12.

Quanto à detenção de partes sociais, releva quer a detenção direta, quer a indireta, ou seja, quando as partes do capital da sociedade sejam da titularidade do cônjuge, respetivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau. (n.º 7 do art. 45º do CIRC), ou que o membro do órgão social detenha, indiretamente, participação na entidade por via da detenção do capital noutras empresas que tenham adquirido títulos de capital dessa entidade.

o) A contribuição sobre o setor bancário.

O n.º 3 do art. 45º do CIRC estabelece ainda uma limitação que consiste na aceitação em apenas 50%, para efeitos de determinação do lucro tributável, relativamente:

- 1) À diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital;
- 2) A outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares;

7.1.12 MAIS-VALIAS E MENOS-VALIAS

Para efeitos de determinação do lucro tributável relevam as mais-valias e menos-valias fiscais. Tal significa que, as mais-valias e as menos-valias contabilísticas devem ser expurgadas para apuramento do lucro tributável (o que é feito através de correções no quadro 07 da declaração modelo 22).

O art.º 46º n.º 1 do CIRC enuncia o conceito de mais-valias e menos-valias fiscais. Estabelece-se que, são consideradas mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas que decorram das seguintes operações:

- a) Transmissão onerosa (qualquer que seja o título por que se opere);
- b) Sinistros;
- c) Afetação permanente a fins alheios à atividade exercida.

relativas a:

- a) Ativos fixos tangíveis;
- b) Ativos intangíveis;
- c) Ativos biológicos que não sejam consumíveis (ativos biológicos de produção);
- d) Propriedades de investimento,

ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda;

- e) E instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º do CIRC.



Caso dos ativos não correntes detidos para venda

Apenas geram mais-valias ou menos-valias, em sede de IRC, os ativos não correntes detidos para venda que tenham adquirido tal natureza por reclassificação.

Embora, a partir da data de reclassificação, um ativo que se torne ativo não corrente detido para venda deixe de ser depreciable e as perdas por imparidade não sejam aceites fiscalmente (exceto as perdas por imparidade resultantes de desvalorização excecional que impliquem abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens nesse período de tributação), aquando da sua transmissão onerosa, aplicam-se-lhe as regras quanto às mais-valias/menos-valias fiscais (art. 46º n.º 1 do CIRC) e quanto ao reinvestimento (art. 48º do CIRC).

Tratando-se de um ativo que, logo no reconhecimento inicial, foi classificado como ativos não corrente detido para venda, a sua transmissão onerosa gera um resultado operacional e não uma mais-valia ou menos-valia fiscal.

Fórmula de cálculo das mais-valias ou menos-valias fiscais

Pelo n.º 2 do art. 46º e art. 47º, ambos do CIRC a fórmula de cálculo das mais-valias ou menos-valias fiscais é a seguinte

$$Mvf \text{ ou } mvf = VR \text{ líquido} - (Vaq - Plm - Daf) \times Coef$$

Sendo:

Mvf – Mais-valia fiscal

mvf – Menos-valia fiscal

VR líquido – Valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes

Vaq – Valor de aquisição

Plm – Perdas de imparidade (aceites fiscalmente)

Daf – Depreciações ou amortizações (acumuladas) aceites fiscalmente

Coef – Coeficiente de desvalorização da moeda (Portaria do Ministro das Finanças)

Apenas se atualiza o valor de aquisição e correspondentes perdas por imparidade e depreciações ou amortizações acumuladas aceites fiscalmente, quando, à data do facto gerador da mais-valia ou menos-valias tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição (n.º 2 do art. 46º do CIRC).

Tratando-se da alienação de instrumentos financeiros que não sejam partes de capital, não se aplica o coeficiente de correção monetária, no cálculo das mais-valias ou menos-valias fiscais (n.º 2 do art. 47º do CIRC).

Se, em algum exercício, tiver sido praticada uma quota de depreciação inferior à mínima, para efeitos de cálculo da mais-valia/menos-valia fiscal, considera-se sempre a quota de depreciação mínima.



Noção de valor de realização

Se, por norma, numa vulgar alienação o valor de realização é facilmente aferível, por corresponder ao valor da contraprestação acordada, noutros casos, terá de recorrer a outras regras (n.º 3 do art. 46º do CIRC):

a) No caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga;

Exemplo 1:

A sociedade Trocalá Lda. vendeu à sociedade Latroca, SA uma máquina industrial recebendo em troca um equipamento administrativo cujo valor de mercado é de € 2.300,00 e € 1.500,00, em dinheiro.

Para a Trocalá, Lda., o valor de realização da máquina industrial é de € 3.800,00 = (2.300 + 1.500).

Caso se trate de troca por bens futuros, o valor de mercado destes é o que lhes corresponderia à data da troca (n.º 4 do art. 46º do CIRC).

b) No caso de expropriações ou de bens sinistrados, o valor da correspondente indemnização;

c) No caso de bens afetos permanentemente a fins alheios à atividade exercida, o seu valor de mercado;

d) Nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos transmitidos em consequência daqueles atos;

e) No caso de alienação de títulos de dívida, o valor da transacção, líquido dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão, bem como da diferença pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço da emissão, nos casos de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença;

Noção de valor de aquisição

Embora alguns dos ativos previstos no art. 46º do CIRC também, contabilisticamente, sejam mensurados pelo custo (nomeadamente no reconhecimento inicial). Podem existir diferença entre o custo que seja considerado para efeitos contabilísticos e o custo para efeitos fiscais.

É o caso dos critérios de inclusão no custo de aquisição ou de produção dos gastos com empréstimos obtidos, relativos a ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e propriedades de investimento. É exemplo ainda, quanto aos ativos fixos tangíveis, o facto de, fiscalmente, não serem tomados em consideração no custo de aquisição ou produção a estimativa inicial de custos de desmantelamento.

Há ainda duas situações previstas no n.º 5 do art. 46º do CIRC que são assimiladas a transmissões onerosas, e portanto, podem dar origem ao apuramento de mais-valias ou menos valias fiscais. É o caso da promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens. O apuramento de resultados tributáveis (mais-valias ou menos-valias) pode assim preceder o momento de transmissão da propriedade dos bens.



A outra situação é no caso de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste art. 18.º. Será o caso de instrumentos financeiros do capital próprio, em que a norma permite o reconhecimento pelo justo valor, mas determinado momento, deixem de verificar as condições para serem reconhecidos pelo justo valor.

Por exemplo, quando tais instrumentos financeiros deixem de ter cotação em mercado regulamentado ou ultrapassem a participação de 5% do capital social, para efeitos de IRC, passam a ser mensurados pelo custo. A diferença entre o seu custo de aquisição e a mensuração ao justo valor, se positiva, é considerada uma mais-valia fiscal e se negativa é uma menos-valia fiscal.

O caso das viaturas ligeiras de passageiros e mistas

Apesar de não estar concretamente previsto em nenhuma norma do Código do IRC, há procedimentos específicos para o cálculo das mais-valias no caso de transmissão onerosa de viaturas ligeiras de passageiros e mistas.

A alínea e) do n.º 1 do art. 34º do CIRC estabelece uma limitação na aceitação fiscal das depreciações praticadas na parte que exceda o custo de aquisição (ou o valor de reavaliação excedente) definido na atual Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho. Se nas viaturas ligeiras de passageiros ou mistas fosse usada a mesma fórmula, atrás descrita, no cálculo de mais-valias ou menos-valias, no momento da alienação da viatura, resultaria uma reposição do benefício retirado com esta limitação do art. 34º n.º 1 alínea e) do CIRC.

Exemplo 2:

A empresa Aliena adquiriu, em 2010, uma viatura ligeira de passageiros por € 50.000, estando a depreciá-la à taxa de 25%.

No exercício de 2010, o limite estabelecido no art. 34º do CIRC para custo de aquisição deste tipo de viaturas era de € 40.000.

Perspetivando que, em 2014, a empresa alienará a viatura por € 4.200, temos então a seguinte mais-valia/menos valia:

- a) Considerando na fórmula de cálculo as depreciações fiscalmente aceites:

$$Mvf = VR \text{ líquido} - (Va_q - PIm - Daf) \times Coef$$

Por razões de simplificação iremos ignorar a aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda.

$$Mvf \text{ ou } mvf = 4.200 - (50.000 - 40.000)$$

$$mvf = 4.200 - 10.000$$

$$mvf = - 5.800$$

- b) Considerando na fórmula de cálculo as depreciações praticadas:



$$Mvf \text{ ou } mvf = VR \text{ líquido} - (Vaq - Plm - Dac) \times Coef$$

Sendo Dac – depreciações contabilísticas acumuladas

$$Mvf \text{ ou } mvf = 4.200 - (50.000 - 50.000)$$

$$Mvf = 4.200$$

No caso de se fazer o cálculo considerando as depreciações fiscalmente aceites, ao invés da empresa ter uma mais-valia de € 4.200, terá uma menos-valia de € 5.800. Ou seja, embora ao longo de todo o período de vida útil a empresa tenha sido penalizada, ao não ser aceite a totalidade da depreciação contabilística praticada, na venda a penalização vai ser revertida, obtendo-se uma menos-valia ao invés de uma mais-valia (e em que a diferença entre as duas é exatamente os € 10.000 que excedem o valor limite de custo de aquisição).

Na Circular n.º 6/2011 está sancionado o entendimento que, no caso de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas que excedam o limite de custo de aquisição fixado na Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, para efeitos de cálculo das mais-valias/menos-valias devem ser consideradas as depreciações praticadas (as contabilísticas). Ressalva-se, contudo, a fragilidade legal deste entendimento, pois a norma (n.º 2 do art. 46º do CIRC) refere expressamente as “*depreciações ou amortizações aceites fiscalmente*”.

Quando sejam apuradas menos-valias fiscais na transmissão onerosa de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, ou de barcos de recreio ou de aviões de turismo ainda há outra limitação a considerar: a que decorre do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC.

“1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

(...)

l) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, exceto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto;”

Não obstante a restrição que é feita, na primeira parte desta norma, à dedução da menos valia fiscal, na parte final estabelece-se a aceitação de uma parcela da menos valia, que corresponde ao valor fiscalmente depreciável ainda não aceite como gasto. A não existir esta norma, em virtude do uso das depreciações praticadas e não as fiscalmente aceites, nos ativos não totalmente depreciados, haveria uma “perda” dessa parte do valor de aquisição depreciável.

A parcela da menos-valia fiscal passível de ser deduzida como gasto é apurada na proporção do valor fiscalmente depreciável, segundo a seguinte fórmula.

$$mv \text{ fiscal dedutível} = \text{valor limite} / \text{valor de aquisição} \times mv \text{ fiscal}$$



Exemplo 3 (retirado do ponto 33 da Circular n.º 6/2011):

Em janeiro de 2010, um sujeito passivo de IRC adquiriu, por € 50.000,00, uma viatura ligeira de passageiros, depreciando-a pelo método das quotas constantes, à taxa de 25%.

Em dezembro de 2011 a viatura é alienada por € 35.000,00.

Assim:

Em 2010

Depreciação contabilística: $50.000,00 \times 25\% = 12.500,00$

Depreciação fiscal: $40.000,00 \times 25\% = 10.000,00$ (acresce 2.500,00 no campo 719 do Quadro 07)

Em 2011

Valor de realização: € 35.000,00

Menos-valia contabilística

$35.000,00 - (50.000,00 - 12.500,00) = 2.500,00$

Menos-valia fiscal [ainda sem a restrição prevista no artigo 45.º, n.º 1, alínea l)]

$35.000,00 - (50.000,00 - 12.500,00) = 2.500,00$

Menos-valia fiscal dedutível [artigo 45.º, n.º 1, alínea l)]

$40.000,00 / 50.000,00 \times 2.500,00 = 2.000,00$

Parcela da menos-valia a acrescer autonomamente: € 500,00

Correções no Quadro 07

- Campo 736 - Acréscimo de € 2.500,00 menos-valia contabilística

- Campo 752 - Acréscimo de € 500,00 parcela não dedutível



- Campo 769 - Dedução de € 2.500,00 menos-valia fiscal

Para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC releva diferença positiva ou negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais, e não cada uma *per si*. Contudo, na aplicação da limitação da alínea l) do n.º 1 do art. 45º do CIRC, na parte da menos-valia que não seja dedutível, terá de se corrigir (acrescer) autonomamente, no quadro 07 da declaração de rendimentos de IRC, da declaração modelo 22.

Operações sobre partes de capital

Por via do disposto no n.º 3 e n.º 4 do art. 45º do CIRC são também estabelecidas limitações na aceitação fiscal, quando se trate de menos valias obtidas sobre partes de capital.

- a) Só é aceite fiscalmente 50% da diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital.
- b) Não concorrem para a formação do lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a partes de capital, na parte do valor que corresponda aos lucros distribuídos que tenham beneficiado da dedução prevista no artigo 51.º nos últimos quatro anos.

Reinvestimento

Pelo art. 48º n.º 1 do CIRC, o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias pode ser considerado em apenas 50% para efeitos de determinação do lucro tributável desde que haja reinvestimento do valor de realização da totalidade dos ativos.

A diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias terá de ter resultado de transmissão onerosa ou indemnização por sinistro de ativos fixos tangíveis, ativos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda.

O reinvestimento do valor de realização terá de ter ocorrido:

- a) No período de tributação anterior ao da realização;
- b) No próprio período de tributação;

ou

- c) Até ao fim do segundo período de tributação seguinte;

Só é elegível para efeitos de reinvestimento do valor de realização das operações aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afetos à exploração. Não é considerado como reinvestimento as aquisições de bens em estado de uso feitas 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.



Também está previsto, no n.º 4 do CIRC, que diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, também possa ser considerada em apenas 50% na determinação do lucro tributável, em caso de reinvestimento do valor de realização correspondente à totalidade das partes de capital.

A condição em termos de prazo de reinvestimento mantém-se em relação à situação atrás descrita. Mas alteram-se os ativos nos quais deve ser concretizado o reinvestimento. Além da aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afetos à exploração, permite-se também que o valor de realização correspondente à totalidade das partes de capital seja reinvestido na aquisição de participações no capital de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial.

Para que o sujeito passivo possa usufruir deste benefício relacionado com o reinvestimento, as participações de capital alienadas devem ter sido detidas por período não inferior a um ano e corresponder a, pelo menos, 10% do capital social da sociedade participada. Igualmente, as partes de capital adquiridas devem ser detidas um prazo não inferior a um ano.

As transmissões onerosas e aquisições de partes de capital não podem ser efectuadas com entidades:

- 1) Residentes de país, território ou região cujo regime de tributação se mostre claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças; ou
- 2) Com as quais existam relações especiais, exceto quando se destinem à realização de capital social, caso em que o reinvestimento se considera totalmente concretizado quando o valor das participações de capital assim realizadas não seja inferior ao valor de mercado daquelas transmissões.

Se houver apenas reinvestimento parcial do valor de realização, o benefício de tributação em apenas 50% é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias.

A intenção de efetuar o reinvestimento deve ser mencionada no quadro 09 do Anexo A da IES. Igualmente, devem ser declarados neste quadro os reinvestimentos efetuados em cada período relevante.

Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do prazo previsto (segundo período de tributação seguinte ao da realização), além de se considerar como rendimento desse período de tributação, a diferença positiva entre mais-valias ou menos-valias (ou a parte proporcional dessa diferença) que não tenha sido incluída no lucro tributável ainda há uma penalização que consiste na majoração desse valor em 15%.

Igual penalização é aplicável (inclusão no lucro tributável da parte da diferença não tributada majorada em 15%), se as partes de capital em que se concretizou o reinvestimento não forem mantidas na titularidade do sujeito passivo durante, pelo menos, um ano.

Exemplo 4:

No exercício de 2012, a sociedade Valor, Lda. obteve, relativamente à venda de ativos tangíveis, uma diferença positiva entre as mais-valias fiscais e as menos-valias fiscais de € 20.000. Como planeia adquirir novos equipamentos industriais, optou pelo reinvestimento total dos valores de realização (€ 100.000).



Tributação no exercício de 2012

Mais-valia fiscal tributável = $20.000 \times 50\% = 10.000$

Se até ao fim do exercício de 2014, não tiver concretizado o reinvestimento dos valores de realização, deverá ser feita a seguinte correção:

Parcela da mais-valia fiscal não tributada = $20.000 - 10.000 = 10.000$

Valor a incluir na determinação do lucro tributável (2014) = $10.000 + (10.000 \times 15\%) = 11.500$

Se até ao fim do período de reinvestimento (2014) tivesse reinvestido apenas € 60.000, teríamos:

Parte proporcional mais-valia fiscal com reinvestimento = $20.000 \times 60.000/100.000 = 12.000$

Mais-valia fiscal tributável = $20.000 - 50\% \times 12.000 = 14.000$

Valor a incluir na determinação do lucro tributável (2014) = $(14.000 - 10.000) \times (1+0,15) = 4.600$

Quadro 07 da Modelo 22

- Correção das mais-valias contabilísticas (a deduzir): campo 767
- Correção das menos-valias contabilísticas (a acrescentar): campo 736
- Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (a acrescentar): campo 739
- 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (a acrescentar): campo 740
- Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (a deduzir): campo 769

7.1.13 ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA SOBRE LUCROS

Existe dupla tributação económica, no caso de lucros, quando estes tenham sido já objeto de tributação na entidade que os gerou e tais lucros, venham cumulativamente a ser tributados quando distribuídos a outra entidade sujeita e não isenta de imposto sobre o rendimento.

Atualmente, o art. 51º do CIRC apenas prevê a eliminação total desta dupla tributação económica e já não, como sucedia, até 31 de dezembro de 2010, em que era também estabelecida a mera redução da dupla tributação.

Tal eliminação da dupla tributação económica consiste em excluir, para efeitos de determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efetiva em território português, os rendimentos correspondentes a lucros distribuídos. Mas para tal terão de se verificar os seguintes requisitos:

- a) A sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direcção efetiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto especial de jogo;



- b) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal;
- c) A entidade beneficiária detenha diretamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10 % e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

Esta dedução também se aplica quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutro Estado membro da União Europeia, desde que ambas as entidades preencham os requisitos estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro.

No corpo deste art. 51º do CIRC ainda se prevêem outras situações em que é possível a eliminação da dupla tributação, quer quando a entidade residente tenha uma participação em residente no Espaço Económico Europeu; quer quando a entidade beneficiária dos lucros seja estabelecimento estável de entidade residente noutro Estado Membro ou no Espaço Económico Europeu e detenha uma participação em entidade residente noutro Estado Membro ou no Espaço Económico Europeu.

7.1.14 DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Entidades que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

As regras aplicáveis na dedução de prejuízos fiscais, obtidos por entidades que exercem a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola encontram-se previstas no art. 52º do CIRC.

Nos últimos três anos registaram-se várias alterações nas condições de dedução dos prejuízos fiscais obtidos, conforme se pretende sintetizar no quadro abaixo.

Dedução de prejuízos fiscais

Exercício	Período de dedução	Percentagem máxima de dedução	Intervenção do ROC
2009 e anteriores	6 Exercícios	100%	Não
2010	4 Exercícios	100%	Não
2011	4 Exercícios	100%	Sim (*)
2012 e 2013	5 Exercícios	75% do lucro tributável	Não

(*) o n.º 11 do art. 52º do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, previa que deduzissem prejuízos fiscais em dois períodos de tributação consecutivos, no terceiro ano, a dedução dependia da certificação legal das contas por ROC. Esta disposição foi revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, nunca chegando a ser aplicada na prática.

Para determinar o prazo de dedução dos prejuízos fiscais serão relevantes as regras em vigor no exercício em que foi obtido o prejuízo fiscal, para tal deverá atender-se à primeira coluna “Exercício” (Informação Vinculativa Proc.: 1658/2010, com despacho do SEAF n.º 735/2010-XVIII, de 12 de Agosto).



Prazo-limite de dedução de prejuízos fiscais

Exercício em que foi obtido	Último exercício em que pode ser deduzido
2006	2012
2007	2013
2008	2014
2009	2015
2010	2014
2011	2015
2012	2017
2013	2018

Não obstante o período de tributação em que foi gerado o prejuízo, a partir de 1 de janeiro de 2012, a sua dedução será limitada a 75% do lucro tributável apurado no exercício em que seja realizada tal dedução (n.º 2 do art. 52º do CIRC). Assim, esta restrição também se aplicará a prejuízos gerados antes de 1 de janeiro de 2012.

Mas apesar desta limitação, de dedução de prejuízos ao lucro tributável num dado exercício, não fica prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenha sido deduzida até ao final do respetivo período de dedução, e nas mesmas condições.

Não é possível escolher o exercício para dedução de prejuízos fiscais obtidos em período ou períodos de tributação anteriores. A dedução deverá concretizar-se logo no primeiro exercício em que seja apurado lucro tributável, por ordem cronológica de antiguidade e respeitando o limite temporal definido legalmente (Informação vinculativa Proc.: 962/2008, Despacho do Subdiretor Geral, de 2008.07.09).

Há três factos determinantes que conduzem a que perca, definitivamente, o direito à dedução de prejuízos gerados em exercícios anteriores (n.º 8 do art. 52º do CIRC):

- Modificação do objeto social da entidade;
- Alteração de forma substancial, a natureza da atividade anteriormente exercida;
- Alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto.

A aferição da verificação, ou não, de um destes factos faz-se por comparação entre a situação da entidade à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, e a situação existente no termo do exercício em que foram obtidos os prejuízos.

Exemplo 1:

A sociedade Beneficia, Lda. obteve os seguintes resultados fiscais.



- Em 2010, prejuízo fiscal de € 10.500,00;
- Em 2011, lucro tributável de € 1.500,00;
- Em 2012, lucro tributável de € 12.350,00.

Em 2012, o sócio João Fonseca que detinha 55% do capital, vendeu a totalidade da sua quota ao seu sobrinho.

Em virtude desta alteração da titularidade de 55% do capital, a sociedade Benefícia, Lda. fica impedida de deduzir, ao lucro tributável do exercício de 2012, os € 9.000.000 de prejuízos dedutíveis que tinha (já teria ou poderia ter deduzido os € 1.500,00 ao lucro tributável de 2011).

Em casos especiais de reconhecido interesse económico, é possível evitar esta perda da possibilidade de dedução de prejuízos fiscais, mediante a apresentação de requerimento à Autoridade Tributária e Aduaneira. Em regra, o tal requerimento terá de ser apresentado previamente à ocorrência das alterações atrás mencionadas.

No caso específico de uma operação de fusão, cisão ou entrada de ativos à qual se aplique o regime de neutralidade fiscal, o requerimento pode ser apresentado até ao fim do mês seguinte ao do pedido de registo da operação na conservatória do registo comercial (n.º 10 do art. 52º do CIRC)

Mas por vezes as alterações a nível de objeto social, da natureza da atividade exercida, da titularidade de capital ou dos direitos de voto, podem ocorrer num momento em que não é ainda muito perceptível, para a entidade, que tem prejuízos fiscais no exercício imediatamente anterior. É o caso de uma entidade com o exercício coincidente com o ano civil que, procede a uma destas modificações em janeiro, num momento em que o exercício anterior ainda não está encerrado, ou estando encerrado contabilisticamente, ainda não se consegue apurar com elevado grau de certeza, se nesse exercício vai ter prejuízos fiscais.

Nestas situações permite-se que, o requerimento seja feito no prazo de 15 dias contados do termo do prazo de entrega da modelo 22 desse exercício, relativamente ao qual se vem apurar prejuízos, ou da data da respetiva entrega, se anterior (n.º 12 do art. 52º do CIRC).

Entidades que não exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

O n.º 2 do art. 53º do CIRC prevê o tratamento da dedução de prejuízos fiscais ou de perdas geradas em atividades tributadas em IRC.

Uma vez que o rendimento global deste tipo de entidades corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, também nas deduções de prejuízos e perdas há separação por categorias

a) Os prejuízos fiscais apurados relativamente ao exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas só podem ser deduzidos, aos rendimentos da mesma categoria num ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, nos termos e condições da parte aplicável do artigo 52.º.

b) As menos-valias só podem ser deduzidas aos rendimentos da mesma categoria num ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores.



7.2 ENTIDADES NÃO RESIDENTES COM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

Quando se trata de sujeito passivo não residente com estabelecimento estável, o apuramento do lucro tributável segue as regras genéricas atrás referidas quanto às entidades (residentes) que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (n.º 1 do art. 55º do CIRC).

Mas há algumas (poucas) especificidades a considerar.

Uma refere-se ao âmbito dos rendimentos a considerar nesse apuramento do lucro tributável, que como se viu atrás apenas engloba os rendimentos obtidos em território nacional e imputáveis a tal estabelecimento estável.

Dado que um estabelecimento estável tem apenas personalidade tributária, e não personalidade jurídica distinta da empresa-sede, obviamente, haverá operações decorrentes da relação entre estabelecimento e sede, que podem não ser facilmente destrincháveis (até porque não podem ser objeto de faturação).

Já vimos que, quanto à destrinça dos rendimentos se recorre ao princípio da atracção do estabelecimento estável, segundo o qual são componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável, os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades aí referidas.

Mas há que atender também que há gastos que podem ser comuns à sede e ao estabelecimento estável.

Assim, pelo n.º 2 do art. 55º do CIRC, na determinação do lucro tributável do estabelecimento estável podem ser deduzidos os encargos gerais de administração que, de acordo com critérios de repartição aceites e dentro de limites tidos como razoáveis pela Autoridade Tributária e Aduaneira, sejam imputáveis ao estabelecimento estável, devendo esses critérios ser justificados na declaração de rendimentos e uniformemente seguidos nos vários períodos de tributação.

Inerente, temos a assunção de que, o critério mais adequado seria uma imputação com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços a que respeitam tais encargos gerais (n.º 3 do art. 55º do CIRC).

Mas quando não seja possível usar tal critério, a mesma norma dá exemplo de alguns critérios admissíveis de repartição dos gastos gerais de administração:

- a) Volume de negócios;
- b) Gastos diretos;
- c) Ativo fixo tangível.

7.3 ENTIDADES QUE NÃO EXERCEM A TÍTULO PRINCIPAL ATIVIDADE DE NATUREZA COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA

As entidades que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola são sujeitos passivos de IRC, conforme inicialmente se referiu.

Base de incidência



Neste tipo de entidade o imposto incide sobre o rendimento global, correspondendo este à soma algébrica das diferentes categorias consideradas para efeitos de IRS (realidade diversa do lucro tributável sobre que incide o imposto nas vulgares sociedades comerciais) e bem assim dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Isenção

Não obstante, importa perante este tipo de entidade ponderar a existência de normas de isenção e de não sujeição a imposto.

Além das normas de isenção já referidas no capítulo das isenções (artigos 9º a 11º do Código do IRC) adquirem grande importância os números 3 e 4 do artigo 54º do Código do IRC:

“... 3 - Consideram-se rendimentos não sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

4 - Consideram-se rendimentos isentos os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários...”

Ora, o rendimento proveniente das quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos são rendimentos afastados da sujeição a IRC. Serão também rendimentos não sujeitos a IRC os subsídios auferidos para satisfação dos fins estatutários a que a entidade se propõe.

Por sua vez, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, por exemplo os donativos, desde que se comprove que os mesmos se destinam à realização dos fins estatutários são rendimentos isentos.

Rendimentos sujeitos – matéria coletável

Os rendimentos que as entidades que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola auferirem que não se encontrem abrangidos por norma de isenção ou por expressa referência de não sujeição a imposto, constituirão base tributável das referidas entidades. Os sujeitos passivos de IRC, entidades que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, serão pois tributados pelo seu rendimento global assim como pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 15º do Código do IRS que para efeitos de determinação da matéria coletável ao somatório do rendimento global com os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito que não se destinem a satisfazer os fins estatutários, serão deduzidos os gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos e os benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento.

Rendimento global

O rendimento global resulta da soma algébrica das diferentes categorias consideradas para efeitos de IRS, pelo que, importa considerar as normas de determinação do resultado tributável em cada uma das diversas categorias vigentes em sede de IRS. Isto é, para determinar o resultado tributável deste tipo de sujeito passivo de IRC, devemos considerar as regras vigentes em sede de IRS para cada uma das várias categorias de rendimento, será o somatório destes rendimentos coletáveis



apurados em cada uma das categorias do IRS que constitui a base de incidência do imposto em IRC. Temos pois que nos socorrer das normas do Código do IRS.

Determina o n.º 1 do artigo 53º do Código do IRC, acerca da determinação do rendimento global das pessoas coletivas e outras entidades residentes que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que: “... o rendimento global sujeito a imposto das pessoas coletivas e entidades mencionadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições deste Código...”.

As categorias de rendimentos previstas que em sede de IRS que devem ser consideradas para este efeito serão:

- Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais;
- Categoria E – Rendimentos de capitais;
- Categoria F – Rendimentos prediais; e
- Categoria I – Incrementos patrimoniais.

As categorias A e H, rendimentos do trabalho dependente e pensões, respetivamente, face à sua natureza não contribuem para o rendimento global das entidades que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. No que se refere à referência expressa a incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, serão naturalmente, apenas aqueles cuja obtenção não se destina diretamente à realização dos fins estatutários da entidade.

Na determinação do resultado tributável dos rendimentos empresariais ou profissionais importa considerar os gastos em que se incorreu para a sua obtenção, admitimos pois, o cálculo, de acordo com as regras da contabilidade.

No caso de rendimentos de capitais, teremos que estes na sua maioria são tributados a taxas liberatórias, não estando prevista qualquer dedução para a determinação do seu rendimento tributável.

Aos rendimentos prediais obtidos poderão ser abatidos as despesas de manutenção e de conservação, assim como IMI e Imposto do Selo.

No que se refere aos incrementos patrimoniais, apenas estão previstas deduções no caso das mais-valias, que se encontram referidas no artigo 51º do Código do IRS.

Após a determinação do rendimento coletável previsto para cada uma das categorias do IRS, se procederá ao seu somatório e será este que constitui o rendimento global que constitui base de tributação em sede de IRC para as entidades que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Gastos comuns

Incorrendo este tipo de entidade em gastos que não sejam diretamente imputáveis às diversas categorias de rendimentos previstas em sede de IRS, mas que se mostrem, no entanto indispensáveis à obtenção dos rendimentos ou à execução dos seus fins estatutários, os chamados gastos comuns, então estes serão considerados de acordo com o disposto nos números 1 e 2 do artigo 54º do Código do IRC.



“... 1 - Os gastos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global nos termos do artigo anterior e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC são deduzidos, no todo ou em parte, a esse rendimento global, para efeitos de determinação da matéria coletável, de acordo com as seguintes regras:

- a) Se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, são deduzidos na totalidade ao rendimento global;
- b) Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, deduz-se ao rendimento global a parte dos gastos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos.

2 - Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, a parte dos gastos comuns a imputar é determinada através da repartição proporcional daqueles ao total dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos e dos rendimentos não sujeitos ou isentos, ou de acordo com outro critério considerado mais adequado aceite pela Direcção-Geral dos Impostos, devendo evidenciar-se essa repartição na declaração de rendimentos...”

A imputação dos gastos comuns far-se-á de acordo com a seguinte fórmula:

$$B \times C / C + D$$

Em que:

B = montante dos custos comuns ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos e dos não sujeitos ou isentos

C = montante dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos

D = montante dos rendimentos brutos não sujeitos ou isentos

O mesmo normativo, no entanto, dá a possibilidade de adoção de outro critério considerado mais adequado aceite pela Autoridade Tributária e Aduaneira, devendo evidenciar-se essa repartição na declaração de rendimentos.

Como já vimos ao somatório do rendimento global com os incrementos patrimoniais que não se destinem à realização dos fins estatutários serão deduzidos os gastos comuns assim como poderão igualmente ser abatidos benefícios fiscais. Chegados a este ponto teremos a matéria coletável, pelo que será sobre este valor que incide a taxa de imposto.

Taxa

A taxa de IRC para entidades que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola é de 21,5%.

Obrigações declarativas



Ao nível das obrigações declarativas, haverá a destacar:

- O facto de atualmente apenas estarem dispensados de entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22 os sujeitos passivos isentos ao abrigo do artigo 9º do Código do IRC;
- O Anexo D à Modelo 22 deverá ser entregue pelos sujeitos passivos que não exerçam a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e auferam rendimentos abrangidos por isenção, bem como por aqueles que tenham benefícios fiscais que se traduzem em deduções ao rendimento ou à coleta;
- Por sua vez, o Anexo D da IES, deverá ser entregue por sujeitos passivos que não exerçam a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, desde que obtenham rendimentos sujeitos a tributação e não isentos.

A título de síntese final:

Após a qualificação de determinada entidade como sujeito passivo que não exerce a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, deve analisar-se o tipo de rendimentos obtidos.

De seguida devemos logo aferir da existência de normas de isenção que se apliquem, quer ao sujeito passivo, quer ao tipo de rendimentos obtidos. Além dos artigos 9º a 11º, também terão grande relevância os números 3 e 4 do artigo 54º do Código do IRC.

Se concluirmos que estamos perante um sujeito passivo isento que apenas auferir rendimentos isentos ou perante sujeito passivo que apenas auferir rendimentos isentos e/ ou não sujeitos, então, nestes casos, não haverá lugar a apuramento de imposto.

Se depois desta etapa verificarmos que o sujeito passivo possui outro tipo de rendimentos, então, certamente estaremos perante rendimentos sujeitos a imposto e dele não isentos. Deveremos então, face aos vários normativos de incidência objetiva no Código do IRC, determinar qual a categoria de rendimentos em que se inserem. Posteriormente, proceder ao cálculo do resultado tributável, continuando a ter como base legal o Código do IRS.

Ao somatório dos resultados tributáveis de cada uma das categorias de rendimentos teremos que acrescentar os incrementos patrimoniais obtidos e que não se destinem à realização dos fins estatutários.

De seguida a nossa atenção deve centrar-se em eventuais gastos incorridos que não tenham sido direta e exclusivamente imputáveis à realização dos rendimentos sujeitos a imposto. Destes teremos que, face à fórmula prevista no n.º 2 do artigo 54º do Código do IRC, determinar a parte imputável aos rendimentos sujeitos a imposto.

Além da parcela de gastos comuns imputável aos rendimentos sujeitos deveremos também abater eventuais benefícios fiscais que se verifiquem.

Finalmente aplicamos a taxa de IRC.

Exemplo 1:

Determinada associação sem fins lucrativos que atua no âmbito da defesa dos animais tem como rendimentos quotas dos seus associados e donativos que canaliza para a prossecução dos seus fins



estatutários. Haverá lugar ao apuramento de qualquer imposto?

Esta entidade apenas auferе rendimentos não sujeitos (quotas) e isentos (donativos destinados à realização dos fins estatutários), logo não há lugar ao apuramento de IRC. Contudo deverá entrega a modelo 22 nela declarando os rendimentos isentos.

Exemplo 2:

Uma associação recreativa e desportiva auferе os seguintes rendimentos: quotas, subsídios, mensalidades dos alunos, publicidade e donativos. Qual o enquadramento destes rendimentos em sede de IRC?

Os rendimentos provenientes da mensalidade dos alunos, como rendimentos derivados do exercício de atividades desportivas e recreativas, será isento nos termos previstos no artigo 11º do Código do IRC, na medida em que a entidade se encontre legalmente constituída para o exercício destas atividades.

Os rendimentos provenientes de quotas e subsídios (admitindo terem como fim a realização dos fins estatutários) serão não sujeitos nos termos previstos no n.º 3 do artigo 54º do Código do IRC.

Os donativos destinados à realização dos fins estatutários serão isentos por força do disposto no n.º 4 do artigo 54º do Código do IRC.

O rendimento proveniente de publicidade embora sujeito a imposto poderá enquadrar-se na isenção prevista no n.º 1 do artigo 54º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Exemplo 3:

Determinada IPSS terá recebido um imóvel por herança de uma antiga utente que faleceu. Esta IPSS pretende alienar o imóvel, de modo a angariar fundos para a construção de uma creche. Qual o enquadramento fiscal destas operações?

O imóvel, incremento patrimonial obtido a título gratuito, ao não ser diretamente utilizado na prossecução dos fins estatutários, não se encontra abrangido pela isenção prevista no n.º 4 do artigo 54º do Código do IRC.

Estabelece o n.º 4 do artigo 53º do Código do IRC que para determinação do valor dos incrementos patrimoniais é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 21º do Código do IRC. Logo, será o valor de mercado que não poderá ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

A posterior venda origina uma mais-valia que poderá beneficiar de isenção ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRC, na medida em que este rendimento irá ser utilizado na prossecução dos fins estatutários.

Exemplo 4:

Foi publicado em Diário da República o reconhecimento de utilidade pública à fundação XYZ, que atua na área da defesa do meio ambiente. Esta entidade além dos rendimentos provenientes de subsídios e quotas prevê vir a auferir outro tipo de rendimento proveniente da organização de



conferências e seminários e da venda de determinados equipamentos. Qual o seu enquadramento em sede de IRC?

Esta entidade poderá enquadrar-se na isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 10º do Código do IRC, para tal, deverá requerer tal reconhecimento, nos termos referidos no n.º 2 da mesma norma.

7.4 ENTIDADES NÃO RESIDENTES SEM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

Neste capítulo pretendemos tratar as entidades não residentes sem estabelecimento estável, circunstância que igualmente se aplica a entidades residentes com estabelecimento estável quando o rendimento obtido não é imputável a esse estabelecimento estável em território nacional. Por simplificação iremos utilizar a expressão não residente sem estabelecimento estável.

Vimos inicialmente que as entidades não residentes sem estabelecimento estável em território nacional são aqui tributadas pelos rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Face à remissão do Código do IRC para as regras vigentes em sede de IRS relativamente à quantificação do rendimento tributável, teremos pois que considerar as normas de incidência e determinação do resultado tributável de cada uma das categorias de rendimentos vigentes em sede de IRS. Ao somatório das várias categorias de rendimentos acresce os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito. Estes últimos serão valorizados nos termos previstos no n.º 2 do artigo 21º do Código do IRC, será o seu valor de mercado, não podendo este ser inferior ao que resultar da aplicação das normas de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

Quer a alínea d) do n.º 1 do artigo 3º (base do imposto), quer a alínea d) do n.º 1 do artigo 15º (definição da matéria coletável), quer inclusivamente os n.º (s) 1 e 4 do artigo 56º, todos do Código do IRC, dispõem no mesmo sentido.

De destacar apenas uma espécie de cláusula anti abuso, o n.º 2 do artigo 56º do Código do IRC. No caso de prédios urbanos não arrendados ou não afetos a uma atividade económica que sejam detidos por entidades com domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, considera-se como rendimento predial bruto relativamente ao respetivo período de tributação, o montante correspondente a 1/15 do respetivo valor patrimonial. Tal não será aplicável na medida em que a entidade não residente detentora do prédio demonstre que este não é fruído por entidade com domicílio em território português e que o prédio se encontra devoluto.

Exemplo 1:

Imóvel cujo VPT ascende a € 1.500.000,00, localizado no Algarve, é detido por sociedade com sede nas Ilhas Cayman. Tal imóvel será utilizado essencialmente nos meses de Verão pelos familiares do Sr. António. O Sr. António é detentor de 100% do capital da sociedade proprietária do imóvel.

Por força do disposto no n.º 2 do artigo 56º do Código do IRC, a sociedade não residente seria tributada em território nacional presumindo-se um rendimento predial de € 100.000,00.

Atualmente é com alguma frequência com que nos deparamos com pagamentos a entidades não residentes por serviços adquiridos. Este pagamento efetuado por uma entidade portuguesa a um estrangeiro pode configurar um rendimento tributável em território nacional e, inclusivamente, haver lugar a retenção de imposto, pelo que convém entender estes procedimentos.



Quando tratámos da regra da territorialidade referimos que os não residentes são tributados em território nacional pelos rendimentos aqui obtidos.

Importa definir o que se consideram rendimentos obtidos em território nacional. Para esse efeito consta, no n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC, a enumeração das diferentes situações que se inserem neste âmbito. Consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, são enumerados na norma referida.

Na grande maioria das situações os rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável em território nacional são tributados por retenção na fonte a título definitivo, devendo esta retenção de imposto ser efetuada pela entidade pagadora. O n.º 1 do artigo 132º do Código do IRC estabelece que “... não podem realizar-se transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC, obtidos em território português por entidades não residentes, sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido...”.

A obrigação de proceder à retenção na fonte encontra-se prevista no n.º 1 do artigo 94º do Código do IRC. Sendo nesta norma identificadas as diversas situações em que a entidade portuguesa terá a responsabilidade de reter o imposto devido em território nacional e proceder à respetiva entrega nos cofres do Estado. As taxas a aplicar encontram-se no n.º 4 do artigo 87º do mesmo diploma.

Resulta da alínea b) do n.º 3 do artigo 94º do Código do IRC que as retenções de imposto referidas têm carácter definitivo à exceção das relativas a rendimentos prediais:

“... 3 – As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, exceto nos seguintes casos em que têm carácter definitivo:

(...)

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...”

Quando a tributação dos rendimentos obtidos por entidades não residentes não ocorre por retenção na fonte a título definitivo, ocorrerá via autoliquidação do imposto pelo sujeito passivo, que se processa com a entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22.

Existem, digamos, três percursos distintos, consoante o tipo de rendimentos obtido:

- Retenção na fonte a título definitivo, assegurada pela entidade pagadora do rendimento, cenário em que o beneficiário do rendimento entidade não residente, já não terá que proceder à entrega da declaração de rendimentos em território nacional;
- Retenção na fonte a título de pagamento por conta do imposto devido a final, assegurada pela entidade pagadora do rendimento acresce que o beneficiário do rendimento, entidade não residente, terá que proceder à entrega da respetiva declaração de rendimentos;
- Autoliquidação do imposto efetuada pela entidade não residente por entrega da declaração de rendimentos em território nacional.

De facto, aos rendimentos tributados a título definitivo por norma já não acresce a obrigação declarativa em território nacional para o seu beneficiário entidade não residente. Contudo, nos casos em que ou não existe retenção de imposto, ou existindo esta tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, importa considerar outro tipo de obrigações em território nacional, nomeadamente declarativas.



Em termos de obrigações declarativas, concretamente declaração periódica de rendimentos modelo 22, deve equacionar-se o disposto nos números 4 e 5 do artigo 120º do Código do IRC, no que se refere a rendimentos obtidos por não residentes em território nacional não imputáveis a estabelecimento estável. Relativamente à IES, será no Anexo E – Entidades não residentes sem estabelecimento estável, que se deverá prestar informação relativamente às operações praticadas e à determinação do respetivo resultado tributável. Este anexo deverá ser entregue por entidades não residentes sem estabelecimento estável, que aqui obtenham rendimentos em que não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo.

Existindo acordo bilateral entre os diferentes Estados que preveja a eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional, tais disposições imperam sobre o direito interno, assim dispõe o artigo 98º do Código do IRC.

Para o efeito, o acordo internacional deve ser devidamente acionado mediante apresentação à entidade pagadora (sujeito passivo português) do formulário 21-RFI, devidamente preenchido e certificado pelas autoridades fiscais do Estado de residência do beneficiário do rendimento. O modo para acionar o acordo internacional é definido pelo Estado da fonte do rendimento.

Iremos de seguida enumerar os diversos tipos de rendimentos que se consideram obtidos em território nacional, referindo a forma de tributação dos mesmos e respetivas taxas.

1 – Rendimentos relativos a imóveis situados no território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa – alínea a) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

O que releva para efeitos de tributação do rendimento em território nacional é o facto do imóvel estar localizado neste país. Tal regra aplica-se ainda que a entidade pagadora do rendimento seja não residente em território nacional.

O rendimento obtido por um não residente de um imóvel localizado fora do território nacional, ainda que pago por sujeito passivo português (portanto, sendo o Estado da fonte do rendimento Portugal) não será aqui tributado.

Os rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, obtidos por entidade não residente de imóvel localizado em território nacional, são sujeitos a retenção na fonte – alínea c) do n.º 1 do artigo 94º do Código do IRC – à taxa de 25% – n.º 4 do artigo 87º do Código do IRC.

Pelo exposto sempre que a entidade portuguesa pagadora deste tipo de rendimentos possui ou deva possuir contabilidade devidamente organizada de acordo com a normalização contabilística prevista, deve proceder à retenção de imposto e consequente entrega do mesmo nos cofres do Estado indicando para o efeito que se trata de retenção a entidade não residente.

Tal retenção tem a natureza de imposto pago por conta do imposto devido a final, pelo que, assiste à entidade beneficiária do rendimento, sujeito passivo não residente sem estabelecimento estável, a obrigação de entrega da declaração de rendimentos modelo 22. Tal declaração no caso de rendimentos prediais deverá ser entregue até final do mês de maio ou no 30º dia posterior à data em que tenha cessado a obtenção dos rendimentos. Deverá igualmente entregar a IES, com o Anexo E, até 15 de julho do ano seguinte ao da obtenção do rendimento.

Tratando-se de rendimento proveniente da transmissão onerosa de imóvel, não está prevista a retenção na fonte, pelo que a tributação ocorrerá através de autoliquidação efetuada pelo beneficiário do rendimento, mediante entrega da declaração de rendimentos. Esta declaração deverá ser entregue até ao 30º dia posterior à data da transmissão, independentemente de este dia ser útil, ou não útil. Deverá igualmente entregar a IES, com o Anexo E, até 15 de julho do ano seguinte ao da obtenção do rendimento.

Por norma as convenções ou acordos bilaterais para eliminação ou atenuação da dupla tributação



internacional não produzem efeitos neste tipo de rendimento. Isto é, normalmente é o Estado onde o imóvel se encontra localizado que tem legitimidade para tributar o rendimento, logo, a dupla tributação daqui resultante apenas poderá ser eliminada ou atenuada no Estado de residência do beneficiário do rendimento.

Exemplo 2:

Uma sociedade inglesa detém duas pequenas moradias no Algarve tendo procedido ao aluguer das mesmas durante o ano. Uma das moradias foi alugada a uma família, tendo esta pago a quantia de € 12.000,00. A outra moradia terá sido alugada a uma sociedade comercial tendo esta pago a quantia de € 18.000,00 e entregue a respetiva retenção de imposto no montante de € 6.000,00 nos cofres do Estado. A sociedade inglesa suportou de custos administrativos em território nacional € 6.000,00. A questão coloca-se acerca da tributação do rendimento em território nacional.

Esta sociedade inglesa terá que proceder à entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22 até final de maio do ano seguinte ao da obtenção do rendimento. Nesta deverá declarar a quantia de € 36.000,00 e considerar a dedução de € 6.000,00 de imposto já entregue por conta. Da autoliquidação do imposto irá apurar uma quantia a pagar de € 3.000,00.

Pois, determina o n.º 1 do artigo 56º do Código do IRC que os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, obtidos por sociedades e outras entidades não residentes, são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS. Ora, nas deduções previstas para cálculo do rendimento coletável da categoria F não estão previstos gastos administrativos, pelo que estes não poderão ser considerados. Não obstante, se esta entidade não residente suportasse custos com a manutenção do imóvel e/ ou imposto municipal de imóveis, estes poderiam ser considerados da determinação do resultado tributável.

A sociedade inglesa deverá entregar a IES, anexo E até 15 de julho do ano seguinte ao da obtenção do rendimento. Tratando-se de rendimento predial deverá ser preenchido o quadro 03.

Exemplo 3:

Uma sociedade espanhola, entidade não residente sem estabelecimento estável em território nacional detém um imóvel em Portugal que alienou por € 250.000,00 em 15 de março de 2013. Este imóvel terá sido adquirido por € 100.000,00 em 2005, tendo sido objeto de uma grande reparação em 2006 no valor de € 70.000,00. A questão coloca-se acerca da tributação do rendimento em território nacional.

A sociedade espanhola deve proceder à entrega da declaração de rendimentos até 15 de abril de 2013. O resultado tributável a considerar será de € 137.000,00

Valor de realização: € 250.000,00

Valor de aquisição: € 100.000,00

Ano de aquisição: 2005

Coefficiente de desvalorização monetária: 1,13 (considerando a Portaria n.º 401/2012, de 6 de dezembro, última publicada)

Mais-valia = 250.000,00 – 100.000,00 x 1,13 = 137.000,00



Imposto a pagar = 137.000,00 x 25% = 34.250,00

De referir que, tendo os encargos com a grande reparação/ valorização sido suportado há mais de 5 anos, estes não serão considerados no cálculo da mais-valia nos termos previstos no artigo 51º do Código do IRS.

Esta entidade deverá também proceder à entrega da IES, Anexo E, nele preenchendo o quadro 4.

2 - Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva 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 direção efetiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respetivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território - alínea b) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

O que releva para efeitos de tributação do rendimento será o facto de a entidade cujas partes de capital estão a ser transacionadas ter sede ou direção efetiva em território nacional. Tal regra aplica-se ainda que a entidade pagadora do rendimento seja não residente em território nacional.

O rendimento obtido por um não residente pela transmissão de partes de capital de sociedade com sede noutro país que não Portugal, ainda que pago por sujeito passivo português (portanto, sendo o Estado da fonte do rendimento Portugal) não será aqui tributado.

Os rendimentos provenientes da transmissão onerosa de partes de capital de entidade com sede ou direção efetiva em território nacional, e das demais situações anteriormente elencadas, obtidos por entidade não residente, terão a natureza de mais-valias. Assiste ao beneficiário do rendimento, entidade não residente sem estabelecimento estável, a obrigação de entrega da declaração de rendimentos. Esta deverá ser entregue até final do mês de maio, ou até ao 30º dia posterior à data em que tenha cessado a obtenção de rendimentos, consoante o caso. A taxa a considerar no apuramento da coleta será de 25% nos termos previstos no n.º 4 do artigo 87º do Código do IRC. Deverá igualmente entregar a IES, com o Anexo E, até 15 de julho do ano seguinte ao da obtenção do rendimento.

Não obstante a sujeição a imposto, deve, neste caso, aferir-se da possibilidade de aplicar a isenção prevista no artigo 27º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Genericamente ficam isentas de IRC as 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 ou pessoas singulares que não tenham domicílio em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual as mesmas sejam imputáveis.

Por norma as convenções ou acordos bilaterais para eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional não produzem efeitos neste tipo de rendimento. Isto é, normalmente é o Estado onde a entidade cujas partes de capital estão a ser alienadas que tem legitimidade para tributar o rendimento, logo, a dupla tributação daqui resultante apenas poderá ser eliminada ou atenuada no Estado de residência do beneficiário do rendimento.

Exemplo 4:



Uma sociedade francesa que detém uma quota de uma sociedade portuguesa irá vender tal participação a uma sua associada holandesa em 30 de junho. A venda deverá realizar-se por € 50.000,00, tendo esta participação sido adquirida no ano anterior por € 48.000,00 e esperando-se incorrer em gastos com a alienação de € 2.000,00. A questão coloca-se acerca da tributação do rendimento em território nacional.

A sociedade francesa deve proceder à entrega da declaração de rendimentos até 30 de julho de 2013. O resultado tributável a considerar será zero.

Valor de realização: € 50.000,00

Valor de aquisição: € 48.000,00

Encargos com a alienação: € 2.000,00

Mais-valia = 50.000,00 – (48.000,00 + 2.000,00) = 0,00

Esta entidade deverá também proceder à entrega da IES, Anexo E, nele preenchendo o quadro 4.

3 – Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português – subalínea 1) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

Estes rendimentos são normalmente denominados por royalties. Por norma, são tributados por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%, não obstante, teremos que considerar algumas especificidades.

Genericamente os acordos internacionais para eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional repartem a tributação entre os Estados envolvidos. Isto é, a dupla tributação apenas será parcialmente eliminada, pois é atribuída a possibilidade do Estado da fonte do rendimento tributar, sendo, no entanto fixada uma taxa máxima possível. Esta taxa varia nos diferentes acordos internacionais.

Por sua vez, na alínea g) do n.º 4 do artigo 87º do Código do IRC, está prevista uma taxa específica, sendo que poderão beneficiar desta taxa as entidades que reúnam as condições constantes da Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho. Estas condições encontram-se elencadas no artigo 96º do Código do IRC. Na prática, a participação no capital da sociedade do outro Estado-Membro terá que ser de, pelo menos, 25% do capital da outra sociedade, e ter sido detida, de modo ininterrupto, durante os dois anos anteriores à data em que se verifica a obrigação de retenção na fonte.

O rendimento qualificado como royalties, cujo beneficiário efetivo seja sociedade de outro Estado-Membro da União Europeia ou estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro de uma sociedade de um Estado-Membro será tributado à taxa de 5% até 30 de junho de 2013, aplicando-se a isenção a partir de 1 de julho de 2013. Tal obrigatoriedade de retenção ocorre quando tais rendimentos são devidos ou pagos por sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas residentes em território português ou por um estabelecimento estável aí situado de uma sociedade de outro Estado membro.

Para uso desta disposição legal a prova da residência fiscal e das demais condições necessárias far-se-á mediante o formulário mod. 01-DJR, devidamente preenchido e certificado pelas autoridades fiscais competentes

Pelo exposto sempre que a entidade portuguesa pagadora deste tipo de rendimentos possui ou



deva possuir contabilidade devidamente organizada de acordo com a normalização contabilística vigente, deve proceder à retenção de imposto e consequente entrega do mesmo nos cofres do Estado indicando para o efeito que se trata de retenção a entidade não residente.

Em suma, concretamente no caso dos royalties, teremos diferentes taxas de retenção consoante a qualidade do sujeito passivo beneficiário dos mesmos. Quando o beneficiário reunir as condições para aplicar a Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho, a taxa será de 5% até final de junho, sendo isento a partir de 1 de julho de 2013; sendo entidade residente em Estado com o qual exista acordo internacional para eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional (e o mesmo seja devidamente acionado) deverá considerar-se a taxa máxima prevista no mesmo; qualquer outra entidade na abrangida pelas situações anteriormente referidas, a taxa será de 25%, conforme previsto no n.º 4 do artigo 87º do Código do IRC.

Exemplo 5:

A sociedade portuguesa FK irá pagar royalties a 31 de março de 2013, por utilização da marca, a sociedade italiana no valor de € 30.000,00. Esta irá entregar o mod. 01-DJR pois reúne as condições previstas na Diretiva n.º 2003/49/CE. A questão coloca-se acerca da tributação do rendimento em território nacional.

A sociedade portuguesa deverá proceder à retenção na fonte à taxa de 5% conforme previsto na alínea g) do n.º 4 do artigo 87º do Código do IRC. Deverá integrar no seu processo de documentação fiscal o modelo comprovativo da residência e verificação de condições da Diretiva n.º 2003/49/CE. Esta retenção de imposto será entregue nos cofres do Estado em guia de retenção autónoma, nela indicando tratar-se de pagamento a entidade não residente. Caso a entidade italiana ainda não possua, deverá a sociedade portuguesa proceder ao pedido do número de identificação fiscal nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 81/2003, de 23 de abril. Até final de maio (2º mês seguinte ao do pagamento ou colocação dos rendimentos à disposição) deverá proceder à entrega da modelo 30.

Exemplo 6:

Determinada sociedade portuguesa irá pagar direitos de utilização de software e assistência técnica relacionada com este uso, a sociedade do Canadá. A questão coloca-se acerca da tributação do rendimento em território nacional.

No nosso direito interno está prevista a retenção a título definitivo à taxa de 25%. Contudo entre Portugal e o Canadá existe acordo internacional para eliminação ou atenuação da dupla tributação do rendimento. Se tal acordo for devidamente acionado mediante entrega de formulário 21-RFI devidamente preenchido e certificado pelas autoridades fiscais do país de residência do beneficiário do rendimento, aplicar-se o disposto no acordo internacional. Neste acordo em concreto, em protocolo em anexo, consta que as remunerações recebidas a título de assistência técnica em conexão com o uso dos direitos a que se refere o artigo 12º serão também consideradas royalties. Neste caso, a sociedade portuguesa deverá proceder à retenção à taxa de 10% conforme consta no artigo 12º do acordo internacional. Esta quantia deverá ser entregue nos cofres do Estado em guia autónoma, nela indicando tratar-se de não residente. Caso a sociedade do Canadá ainda não possua, deverá a sociedade portuguesa proceder ao pedido do número de identificação fiscal nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 81/2003, de 23 de abril. Até final de maio (2º mês seguinte ao do pagamento ou colocação dos rendimentos à disposição) deverá proceder à entrega da modelo 30.

4 – Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial,



comercial ou científico, quando o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português – subálnea 2) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

Neste caso aplica-se igualmente tudo o referido no ponto anterior.

5 – Outros rendimentos de aplicação de capitais, não abrangidos pelos casos já tratados, quando o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português – subálnea 3) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

Neste caso, releva igualmente o facto da entidade pagadora ser portuguesa.

Por norma, este tipo de rendimento é tributado por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%.

Inserem-se nesta previsão normativa os rendimentos de juros e de dividendos, pelo que importa analisar as especificidades deste tipo de rendimento.

Genericamente, no que se refere a juros e dividendos, os acordos internacionais para eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional repartem a tributação entre os Estados envolvidos. Isto é, a dupla tributação apenas será parcialmente eliminada, pois é atribuída a possibilidade do Estado da fonte do rendimento tributar, sendo, no entanto, fixada uma taxa máxima possível.

No caso de entidades que reúnam as condições da Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho, aplicar-se-á tudo o anteriormente referido para os royalties, nos pontos anteriores.

Relativamente ao rendimento qualificado como dividendos, importa ponderar o disposto na Diretiva n.º 2011/96/EU, do Conselho, de 30 de novembro. Esta foi transposta para o nosso direito interno, constando a parte que aqui importa referir, no artigo 14º do Código do IRC. Assim, estão isentos os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado-Membro da União Europeia (de acordo com a definição de residente no Estado-Membro em causa, sem prejuízo do disposto nas convenções) que esteja nas mesmas condições e que detenha diretamente uma participação no capital da primeira não inferior a 10% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante um ano.

Estão previstas outras situações de aplicação da isenção e respetivas condições de manutenção nos vários números do artigo 14º do Código do IRC, pelo que em casos concretos deve analisar-se a norma, por exemplo quando o beneficiário é estabelecimento estável, situado noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, de uma entidade residente num Estado-Membro da União Europeia, ou quando se trate de sociedade residente na Confederação Suíça.

Exemplo 7:

Determinada sociedade portuguesa irá pagar juros de suprimentos que se vencem a 30 de setembro de 2013, a sociedade francesa. Esta irá entregar o mod. 01-DJR pois reúne as condições previstas na Diretiva n.º 2003/49/CE. A questão coloca-se acerca da tributação do rendimento em território nacional.

Verificando a sociedade francesa as condições da Diretiva n.º 2003/49/CE e entregando o respetivo mod. 01-DJR, não haverá lugar a qualquer retenção de imposto, uma vez que o vencimento dos juros ocorre em setembro de 2013. Caso a entidade francesa ainda não possua, deverá a sociedade portuguesa proceder ao pedido do número de identificação fiscal nos termos previstos no Decreto-



Lei n.º 81/2003, de 23 de abril. Até final de maio (2º mês seguinte ao do pagamento ou colocação dos rendimentos à disposição) deverá proceder à entrega da modelo 30.

Exemplo 8:

A sociedade portuguesa ABC irá pagar dividendos às suas associadas, entidades americana, suíça e alemã. Deverá proceder a retenção de imposto?

A taxa prevista no nosso direito interno é de 25%, contudo importa analisar as condições de cada uma das sociedades beneficiárias do rendimento, a existência ou não de acordo internacional ou de Diretiva e se as entidades fazem as devidas provas da verificação das condições.

Relativamente à sociedade americana, o acordo internacional prevê a tributação no Estado da fonte do rendimento à taxa máxima de 15%. Contudo a taxa poderá ser de 5% desde que verificadas determinadas condições: a participação ser no mínimo 25% e ser detida por um período consecutivo de dois anos anteriores ao pagamento.

No caso da sociedade suíça esta poderá beneficiar de isenção nos termos previstos no n.º 8 do artigo 14º do Código do IRC. Não sendo este o caso, então o acordo internacional, limita às taxas de 10% ou 15% conforme as condições, nomeadamente percentagem de participação.

No que se refere à sociedade alemã esta poderá estar isenta desde que verificadas as condições da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro. Não sendo o caso, então o acordo internacional fixa a taxa em 15%.

6 – Rendimentos provenientes de remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades, quando o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português – subalínea 4) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

Neste caso, releva igualmente o facto da entidade pagadora ser portuguesa.

Este tipo de rendimento é tributado por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%.

Pelo exposto sempre que a entidade portuguesa pagadora deste tipo de rendimentos possui ou deva possuir contabilidade devidamente organizada de acordo com a normalização contabilística prevista, deve proceder à retenção de imposto e consequente entrega do mesmo nos cofres do Estado indicando para o efeito que se trata de retenção a entidade não residente.

7 – Rendimentos provenientes de prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, quando o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português – subalínea 5) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

Neste caso, releva igualmente o facto da entidade pagadora ser portuguesa.

Este tipo de rendimento é tributado por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 35% – alínea d) do n.º 4 do artigo 87º do Código do IRC.



8 – Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, quando o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português – subalínea 6) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

Este caso, assim como o seguinte, serão das situações que mais frequentemente se colocam.

Releva igualmente o facto da entidade pagadora ser portuguesa.

Este tipo de rendimento é tributado por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%.

Por norma os acordos internacionais para eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional eliminam totalmente a dupla tributação deste tipo de rendimentos, pois concedem legitimidade exclusiva de tributação ao Estado de residência do beneficiário do rendimento. Para o efeito o acordo internacional deverá ser devidamente acionado mediante entrega do formulário 21-RFI devidamente preenchido e certificado pelas autoridades fiscais desse país.

Exemplo 9:

Uma sociedade portuguesa paga comissões por intermediação a duas sociedades comerciais, no montante de € 5.000,00 cada, sendo uma de Angola e outra de Moçambique.

No pagamento à sociedade angolana haverá lugar à retenção de imposto à taxa de 25%. Caso a sociedade moçambicana assine o acordo internacional, então não deverá proceder à retenção de imposto.

Em ambas as situações a entidade portuguesa terá que, caso as entidades não possuam já, proceder ao pedido de número de identificação fiscal nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 81/2003, de 23 de abril e, entregar a modelo 30 até ao fim do 2º mês seguinte ao do pagamento.

9 – Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras, quando o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português – subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

Neste caso, releva igualmente o facto da entidade pagadora ser portuguesa.

Este tipo de rendimento é tributado por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%.

Por norma os acordos internacionais para eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional eliminam totalmente a dupla tributação deste tipo de rendimentos, pois concedem legitimidade exclusiva de tributação ao Estado de residência do beneficiário do rendimento. Para o efeito o acordo internacional deverá ser devidamente acionado mediante entrega do formulário 21-RFI devidamente preenchido e certificados pelas autoridades fiscais desse país.

Exemplo 10:

Determinada sociedade portuguesa adquiriu a prestação de serviços de publicidade e promoção de uma marca de vinho, deverá proceder à retenção na fonte aquando do pagamento deste rendimento à entidade não residente?



Não haverá lugar a retenção face ao disposto no n.º 4 do artigo 4º do Código do IRC. A este respeito remetemos para o Despacho de 26-07-2002 ao Processo n.º 1112/1998:

“... O n.º 7 da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC veio estabelecer que se consideram obtidos em território português, desde que o respetivo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva nesse território, ou o pagamento seja imputável a estabelecimento estável aí situado, os rendimentos provenientes de outras prestações de serviços realizadas ou utilizadas em território português, com exceção das relativas a transportes, comunicações e atividades financeiras.

A verificação das condições de realização e de utilização são alternativas, donde decorre que são abrangidas quer as prestações realizadas em território português mas utilizadas fora desse território, quer as prestações realizadas fora do território mas que nele sejam utilizadas.

Em princípio, uma prestação de serviços é considerada como realizada em território português quando a mesma aí for materialmente ou fisicamente executada. Já para averiguar se uma prestação de serviços é considerada como utilizada em território português deve atender-se às características próprias de cada serviço, havendo que examinar, casuisticamente, onde o serviço é usufruído ou onde os seus resultados efetivamente se projetam ou em benefício de quem revertem.

O n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC veio estabelecer que as prestações de serviços referidas no n.º 7 da alínea c) do n.º 3 da mesma norma, ainda que utilizadas em território português, mas desde que realizadas integralmente fora do mesmo, só se consideram obtidas neste território quando respeitem a bens nele situados ou quando estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

O legislador, relativamente aos serviços realizados integralmente fora do território português, sentiu necessidade de objetivar a verificação do critério de utilização dos serviços nesse território, determinando que a fonte dos rendimentos se localiza em território português quando derivem quer de serviços em que existe uma conexão real com esse território – dada por uma relação direta com bens aí situados – quer de serviços incluídos na enumeração taxativa constante da parte final do n.º 4 do artigo 4.º, que, por serem serviços de carácter desmaterializado, tornariam difícil o estabelecimento de qualquer tipo de conexão territorial.

O facto do legislador utilizar a expressão “bens situados” sem preocupação de a definir, é revelador de que apenas se referia a bens corpóreos cuja localização física é facilmente determinável.

A prestação de serviços de publicidade e promoção de uma marca de vinho realizada no estrangeiro não consta da enumeração taxativa da parte final do n.º 4 do artigo 4.º e dificilmente se pode afirmar que se trata de serviços que respeitem a bens situados em território português, porquanto os serviços em causa devem ser apenas os que são prestados com referência a bens corpóreos perfeitamente identificáveis, ou seja, aqueles em que se torne possível estabelecer uma associação direta entre os serviços e os bens a que são dirigidos.

Os referidos serviços parecem estar mais diretamente relacionados com a atividade comercial levada a cabo nesse mercado dos produtos que ostentam essa marca do que com bens especificamente considerados situados em território português.

Nestes termos, tais serviços não se consideram obtidos em território português, devendo ser tributados no país de residência do prestador de serviços, como um rendimento relacionado com a atividade comercial...”

10 – Rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, quando o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português – subalínea 8)



da alínea c) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

Neste caso, releva igualmente o facto da entidade pagadora ser portuguesa.

Não está prevista a retenção na fonte para este tipo de rendimentos, logo, assiste ao beneficiário do rendimento, entidade não residente sem estabelecimento estável, a obrigatoriedade de entrega da declaração de rendimentos. Esta deverá ser entregue até final do mês de maio, ou até ao 30º dia posterior à data em que tenha cessado a obtenção de rendimentos, consoante o caso.

11 – Rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas – alínea d) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC.

Quando o devedor deste tipo de rendimentos seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade, haverá lugar a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%.

Por norma os acordos internacionais para eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional, não produzem efeito neste tipo de rendimentos, pois conferem legitimidade ao Estado onde o evento se realiza para tributar os rendimentos. Logo a eliminação ou atenuação da dupla tributação terá que operar no Estado de residência do beneficiário do rendimento.

12 – Incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a [da alínea e) do n.º 3 do artigo 4º do Código do IRC]:

- 1) Direitos reais sobre bens imóveis situados em território português;



- 2) Bens móveis registados ou sujeitos a registo em Portugal;
- 3) Partes representativas do capital e outros valores mobiliários cuja entidade emitente tenha sede ou direção efetiva em território português;
- 4) Direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em Portugal;
- 5) Direitos de crédito sobre entidades com residência, sede ou direção efetiva em território português;
- 6) Partes representativas do capital de sociedades que não tenham sede ou direção efetiva em território português e cujo ativo seja predominantemente constituído por direitos reais sobre imóveis situados no referido território.

Tais incrementos patrimoniais deverão originar a entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22, figurando na mesma a respetiva variação patrimonial positiva, considerando o valor de mercado dos bens, até ao 30º dia posterior à data da aquisição, independentemente deste dia ser útil, ou não útil.

8. DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL POR MÉTODOS INDIRETOS

A aplicação de métodos indiretos efetua-se nos casos e condições previstos nos artigos 87.º a 89.º da Lei Geral Tributária.

Artigo 87º - Realização da avaliação indireta

Artigo 88º - Impossibilidade de determinação direta e exata

Artigo 89º - Indicadores de atividade inferiores aos normais

A avaliação indireta só pode efetuar-se em caso de:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei (que se encontra atualmente revogado);
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta 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 objetivos da atividade 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 atividade, 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 efetuada, 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.

A impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indiretos pode resultar das seguintes anomalias e incorreções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;

b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;

c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal;

d) 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.



O atraso na execução dos livros e registos contabilísticos, bem como a sua não exibição imediata, a que se refere o artigo 88.º da Lei Geral Tributária, só dá lugar à aplicação de métodos indiretos após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação sem que se mostre cumprida a obrigação. Este prazo não deve ser inferior a 5 nem superior a 30 dias e não prejudica a aplicação da sanção que corresponder à infração eventualmente praticada.

A determinação do lucro tributável por métodos indiretos é efetuada pelo diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou por funcionário em que este delegue e baseia-se em todos os elementos de que a administração tributária disponha, de acordo com o artigo 90.º da lei geral tributária e demais normas legais aplicáveis.

Os sujeitos passivos são notificados do lucro tributável fixado por métodos indiretos, com indicação dos factos que lhe estiveram na origem e, bem assim, dos critérios e cálculos que lhe estão subjacentes. Esta notificação deve ser efetuada por carta registada com aviso de receção, nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Os sujeitos passivos podem solicitar a revisão do lucro tributável fixado por métodos indiretos nos termos previstos nos artigos 91.º e seguintes da Lei Geral Tributária.

O lucro tributável determinado por métodos indiretos pode ser revisto nos três anos posteriores ao do correspondente ato tributário, quando, em face de elementos concretos conhecidos posteriormente, se verifique ter havido injustiça grave ou notória em prejuízo do Estado ou do sujeito passivo e a revisão seja autorizada pelo Diretor Geral dos impostos.

9. DISPOSIÇÕES DIVERSAS

9.1 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O artigo 63º do Código do IRC refere-se quanto ao tratamento fiscal dos preços de transferência. Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Embora num primeiro momento nos possa parecer que esta norma só se aplica em casos especiais, numa segunda leitura concluímos que esta estará bem presente nas várias transações praticadas pelas comuns sociedades comerciais.

Vejamos no que se traduz a norma:

- Qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços;



- Quando realizada entre duas entidades relacionadas;
- Deverá ser contratada, aceite e praticada (inclusive no que se refere ao seu valor);
- Nas mesmas condições que seriam praticadas numa operação semelhante entre entidades independentes.

Exemplo 1:

A sociedade ABC alienou um determinado produto ao seu cliente X por € 5.000,00. No mês seguinte irá alienar um produto idêntico ao seu sócio que detém 25% do capital da sociedade ABC, pretende realizar tal transmissão por € 2.500,00. Será que tal se mostra possível face ao disposto na norma?

Não, não será. Em bom rigor a sociedade ABC na alienação do produto ao seu sócio deverá praticar os mesmos termos e condições que normalmente pratica no mesmo tipo de operação com entidades independentes.

Quando é que existem relações especiais?

Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre:

- a) Uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;
- b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respetivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;
- c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, e respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes;
- d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha reta;
- e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;
- f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos em que esta é definida nos diplomas que estatuem a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas;
- g) Entidades entre as quais, por força das relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas entre elas, direta ou indiretamente estabelecidas ou praticadas, se verifica situação de dependência no exercício da respetiva atividade, nomeadamente quando ocorre entre si qualquer das seguintes situações:
 - 1) O exercício da atividade de uma depende substancialmente da cedência de direitos de



propriedade industrial ou intelectual ou de know-how detidos pela outra;

2) O aprovisionamento em matérias-primas ou o acesso a canais de venda dos produtos, mercadorias ou serviços por parte de uma dependem substancialmente da outra;

3) Uma parte substancial da atividade de uma só pode realizar-se com a outra ou depende de decisões desta;

4) O direito de fixação dos preços, ou condições de efeito económico equivalente, relativos a bens ou serviços transacionados, prestados ou adquiridos por uma encontra-se, por imposição constante de ato jurídico, na titularidade da outra;

5) Pelos termos e condições do seu relacionamento comercial ou jurídico, uma pode condicionar as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional.

h) Uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Os métodos utilizados

O sujeito passivo deve adotar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos suscetíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efetua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os ativos utilizados e a repartição do risco.

Os métodos utilizados devem ser:

a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;

b) O método do fracionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.

A regulamentação desta matéria surgiu com a Portaria n.º 1446º-C/2001, de 21 de dezembro.

O dossiê fiscal

A documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência deve constar do dossiê fiscal.

Nesta deve incluir-se as diretrizes ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros atos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respetivo cumprimento, a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados



como termo de comparação, as análises funcionais e financeiras e os dados setoriais, e demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a seleção do método ou métodos utilizados.

Não obstante a obrigatoriedade, o n.º 3 do artigo 13º do Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, dispensa do dossiê dos preços de transferência os sujeitos passivos que no período anterior tenham atingido um valor anual de vendas líquidas e outros rendimentos inferior a € 3.000.000,00.

Na IES

A informação acerca da realização de operações com entidades relacionadas deve constar da IES, mais precisamente no quadro 10 (Operações com entidades relacionadas) do Anexo A. No caso de declarar a sua existência, deverá:

- Identificar as entidades em causa;
- Identificar e declarar o montante das operações realizadas com cada uma;
- Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados.

Correções fiscais

Sempre que não sejam praticados “... os mesmos termos e condições...”, ou seja, sempre que não se respeite ao disposto no n.º 1 do artigo 63º do Código do IRC, haverá lugar a correções fiscais quando:

- as operações sejam praticadas com entidades não residentes (ainda que em território nacional se esteja perante um estabelecimento estável dessa entidade não residente), pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância;
- as transações sejam praticadas com pessoas coletivas que exerçam simultaneamente atividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral de IRC.

Quando a Administração Tributária proceda a correções necessárias na determinação do resultado tributável de uma entidade em virtude de relações especiais, deve efetuar os ajustamentos necessários na outra entidade envolvida. Ou seja, se numa das entidades corrige os rendimentos, na outra terá que corrigir os gastos.

A matéria referente a preços de transferência terá que, ao nível da sua relevância e consequências práticas, dividir-se em dois tipos de operações. As que são praticadas entre entidades residentes em território nacional, e as de carácter internacional. Esta matéria terá essencialmente surgido por preocupações de nível internacional, colocando-se a este nível situações muito complexas que carecem naturalmente do mesmo nível de controlo. Ao nível interno, admitimos que a possibilidade de correções por parte da Administração Tributária será residualmente utilizada, na medida em esta terá reflexo também na outra entidade envolvida, eventualmente algumas situações em que um dos sujeitos passivos seja isento de IRC. Não obstante, sendo esta uma norma anti-abuso, os diversos agentes económicos devem ponderar o seu conteúdo aquando da prática entre entidades relacionadas.



9.2 CORREÇÃO AO VALOR DE TRANSMISSÃO DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS

O artigo 64º do Código do IRC refere-se quanto à prevalência do valor patrimonial tributário (VPT), para efeitos fiscais, nas transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis. Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável, 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.

Assim, sempre que numa transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, o valor do contrato seja inferior ao VPT definitivo do imóvel, então, na determinação do lucro tributável do período, ter-se-á em consideração o VPT.

No caso do alienante, sendo o valor de venda praticado, inferior ao VPT definitivo do imóvel deverá proceder à respetiva correção aquando do preenchimento da declaração de rendimentos.

Por sua vez, na esfera do adquirente, quando o VPT definitivo do imóvel adquirido é superior ao seu valor de aquisição, então deverá manter tal informação no seu dossiê fiscal. Numa posterior alienação deste item deverá proceder à respetiva correção aquando do apuramento do seu resultado tributável.

Tal procedimento aplica-se independentemente do reconhecimento contabilístico do imóvel, isto é, trate-se de inventários, ativo fixo tangível ou propriedades de investimento.

As correções deverão ser efetuadas em linhas especificamente previstas no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22:

A acrescentar: 745 – Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [artigo 64º n.º 3 alínea a)]

A deduzir: 772 – Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [artigo 64º n.º 3 alínea b)]

Exemplo 1:

A sociedade X adquiriu em 2013 um imóvel por € 500.000,00 sendo que teve posteriormente conhecimento de que o VPT atribuído foi de € 700.000,00. Como deverá proceder aquando do preenchimento da modelo 22 uma vez que as depreciações foram praticadas sobre o valor de aquisição?

Na modelo 22 referente ao ano de 2013, em que procedeu à aquisição do imóvel, não terá que realizar qualquer tipo de operação. A documentação referente à compra e ao VPT atribuído deverá constar do dossiê fiscal.

As depreciações devem efetivamente ser praticadas sobre o valor de aquisição, pois o facto de o VPT ser superior ao valor de aquisição apenas releva, por exemplo, numa posterior venda desse imóvel. A alínea b) do n.º 3 do artigo 64º do Código do IRC refere “... o sujeito passivo adquirente adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel...”.



Exemplo 2:

A sociedade ZW adquiriu dois imóveis em 2012 por € 200.000,00 cada, tendo a estes sido atribuído um VPT de € 250.000,00. Em 2013 alienou os dois imóveis (inventários) por € 230.000,00 e € 270.000,00, respetivamente. Qual o procedimento aquando do preenchimento da modelo 22 de 2013?

Na linha 772 deverá inscrever € 100.000,00 referente à diferença do VPT na aquisição dos dois imóveis $[(250.000,00 - 200.000,00) \times 2]$

Na linha 745 deverá inscrever € 20.000,00 referente à diferença do VPT na alienação praticada por valor inferior

Se o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da declaração do período de tributação a que respeita a transmissão, os sujeitos passivos devem entregar a declaração de substituição durante o mês de janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos.

O disposto no artigo 64º do Código do IRC não afasta a possibilidade de a Administração Tributária de proceder a correções caso disponha de elementos que comprovem que o preço efetivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado.

O artigo 139º do Código do IRC refere-se quanto à possibilidade de o sujeito passivo demonstrar que o preço efetivamente praticado na transmissão foi inferior ao VPT definitivo. Esta prova deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e apresentado em janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.

Este pedido tem efeito suspensivo da correção a que se refere o n.º 2 do artigo 64º do Código do IRC.

Em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respetivos administradores ou gerentes referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização.

9.3 PAGAMENTOS A ENTIDADES NÃO RESIDENTES SUJEITAS A UM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

O artigo 65º do Código do IRC estabelece que não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.

Estamos perante uma norma que comporta alguma subjetividade, vamos, no entanto tentar esquematizar:

- Determinado gasto em que o sujeito passivo incorreu
- Que configure um pagamento a entidade não residente (independentemente de ser pessoa singular ou coletiva) sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável;



- Não será fiscalmente aceite;
- Poderá, no entanto ser fiscalmente aceite, se o sujeito passivo comprovar a veracidade das operações realizadas e que o valor destas não é anormal ou exagerado.

Sempre que um sujeito passivo português incorra em gastos cujo beneficiário tenha sede em região fiscal claramente mais favorável terá que comprovar que essa entidade efetivamente realizou a operação e que o preço pago por essa operação é normal. Caberá ao sujeito passivo munir-se de elementos que lhe permitam provar tais condições. Tais elementos poderão ser solicitados, sendo que a notificação para o efeito terá que ser efetuada com a antecedência mínima de 30 dias.

Tal limitação da dedutibilidade fiscal do encargo aplica-se seja este pagamento feito diretamente à entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável ou indiretamente quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do destino de tais importâncias, presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

Considera-se que uma pessoa singular ou coletiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar:

- Da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças; ou
- Quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC; ou
- Quando, relativamente às importâncias pagas ou devidas, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

Quando a Administração Tributária solicitar, o sujeito passivo deve fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efetuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Lista dos países territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro:

Andorra; Anguilha; Antígua e Barbuda; Antilhas Holandesas; Aruba; Ascensão; Bahamas; Bahrain; Barbados; Belize; Ilhas Bermudas; Bolívia; Brunei; Ilhas do Canal (Alderney, Guernesey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou); Ilhas Cayman; Ilhas Cocos o Keeling; Ilhas Cook; Costa Rica; Djibouti; Dominica; Emiratos Árabes Unidos; Ilhas Falkland ou Malvinas; Ilhas Fiji; Gâmbia; Grenada; Gibraltar; Ilha de Guam; Guiana; Honduras; Hong Kong; Jamaica; Jordânia; Ilhas de Queshm; Ilha de Kiribati; Koweit; Labuán; Líbano; Libéria; Liechtenstein; Ilhas Maldivas; Ilha de Man; Ilhas Marianas do Norte; Ilhas Marshall; Maurícias; Mónaco; Monserrate; Nauru; Ilhas Natal; Ilha de Niue; Ilha Norfolk; Sultanato de Oman; Ilhas do Pacífico não compreendidas nos restantes números; Ilhas Palau; Panamá; Ilha de Pitcairn; Polinésia Francesa; Porto Rico; Qatar; Ilhas Salomão; Samoa Americana; Samoa Ocidental; Ilha de Santa Helena; Santa Lúcia; São Cristóvão e Nevis; São Marino; Ilha de São Pedro e Miguelon; São Vicente e Grenadinas; Seychelles; Suazilândia; Ilhas Svalbard (arquipélago Spitsbergen e ilha Bjornoya); Ilha de Tokelau; Tonga; Trinidad e Tobago; Ilha Tristão da Cunha; Ilhas Turks e Caicos; Ilha Tuvalu; Uruguai; República de Vanuatu; Ilhas Virgens Britânicas; Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América; República Árabe do Yémen.



9.4 IMPUTAÇÃO DE RENDIMENTOS DE ENTIDADES NÃO RESIDENTES SUJEITAS A UM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

O artigo 66º do Código do IRC refere-se quanto à imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado detidas por entidades residentes, funcionando como um regime de transparência fiscal.

Os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades.

Vamos esquematizar:

- Quando determinado sujeito passivo de IRC, residente em território nacional;
- Detém, direta ou indiretamente, 25% do capital de entidade, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades não residente submetida a regime fiscal claramente mais favorável;
- E esta entidade não residente obtém rendimentos, independentemente da distribuição de lucros;
- Então, estes rendimentos serão imputados à sociedade portuguesa detentora do capital.

Considera-se que uma entidade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC ou, ainda, quando o imposto efetivamente pago seja igual ou inferior a 60% do IRC que seria devido se a entidade fosse residente em território português.

A imputação é feita na base tributável relativa ao período de tributação do sujeito passivo que integrar o termo do período de tributação da entidade, pelo montante do respetivo lucro ou rendimentos (deduzidos do imposto a que possam ter sido sujeitos), consoante o caso, obtidos por esta, de acordo com a proporção do capital, ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais detidos, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, por esse sujeito passivo.

Quando, posteriormente, sejam distribuídos lucros ou rendimentos ao sujeito passivo residente, provenientes de uma entidade não residente a que tenha sido aplicável a referida imputação de rendimentos, serão deduzidos na base tributável do período da obtenção dos lucros ou rendimentos, até à sua concorrência, os valores que o sujeito passivo prove que já foram imputados para efeitos de determinação do lucro tributável de períodos de tributação anteriores, sem prejuízo de aplicação nesse período de tributação do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar.

Excluem-se da aplicação desta imputação as entidades não residentes em território português quando se verificarem cumulativamente as seguintes condições:

- Os respetivos lucros ou rendimentos provenham em, pelo menos, 75% do exercício de uma atividade agrícola ou industrial no território onde estão estabelecidos ou do exercício de uma atividade comercial que não tenha como intervenientes residentes em território português ou, tendo-os, esteja dirigida predominantemente ao mercado do território em que se situa;



- A atividade principal da entidade não residente não consista na realização das seguintes operações:

- 1) Operações próprias da atividade bancária, mesmo que não exercida por instituições de crédito;
- 2) Operações relativas à atividade seguradora, quando os respetivos rendimentos resultem predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da entidade ou organismo ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território;
- 3) Operações relativas a partes de capital ou outros valores mobiliários, a direitos da propriedade intelectual ou industrial, à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico ou à prestação de assistência técnica;
- 4) Locação de bens, exceto de bens imóveis situados no território de residência.

A imputação em análise não se aplica quando a entidade não residente em território português seja residente ou esteja estabelecida noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado membro 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, e o sujeito passivo demonstre que a constituição e funcionamento da entidade correspondem a razões económicas válidas e que esta desenvolve uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

Elementos que devem constar do dossiê fiscal do sujeito passivo residente:

- As contas devidamente aprovadas pelos órgãos competentes das entidades não residentes a que respeitam o lucro ou os rendimentos a imputar;
- A cadeia de participações diretas e indiretas existentes entre entidades residentes e a entidade não residente, bem como todos os instrumentos jurídicos que respeitem aos direitos de voto ou aos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais;
- A demonstração do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efetuados para a determinação do IRC que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

9.5 LIMITAÇÃO À DEDUTIBILIDADE DE GASTOS DE FINANCIAMENTO

Os gastos de financiamento líquidos são dedutíveis até à concorrência do maior dos seguintes limites:

- a) € 3.000.000 (quando o período de tributação tiver duração inferior a um ano este limite é determinado proporcionalmente ao número de meses do período; ou
- b) 70% (para 2013) do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos (EBITDA). O limite será gradualmente reduzido 2014 - 60%, 2015 - 50%, 2016 - 40%, até se fixar em 30% no ano de 2017 (n.º 2 do artigo 192º da Lei n.º 66º-B/2012, de 31 de dezembro).

No caso de aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades estes limites aplicam-se a cada uma das sociedades individualmente.



Gastos de financiamento líquidos serão as importâncias devidas ou associadas à remuneração de capitais alheios, designadamente juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazos, juros de obrigações e outros títulos assimilados, amortizações de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos, amortizações de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos, encargos financeiros relativos a locações financeiras, bem como as diferenças de câmbio provenientes de empréstimos em moeda estrangeira, deduzidos dos rendimentos de idêntica natureza.

Os gastos de financiamento líquidos não dedutíveis no período de tributação em que se verificaram podem ainda ser considerados na determinação do lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, conjuntamente com os gastos financeiros desse mesmo período.

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 parte não utilizada deste limite acresce ao montante máximo dedutível, nos termos da mesma disposição, em cada um dos cinco períodos de tributação posteriores, até à sua integral utilização.

Esta limitação não se aplica 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.

Aplica-se, contudo, aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, com as necessárias adaptações.

9.6 REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES

O regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) encontra-se previsto nos artigos 69º a 71º do Código do IRC. Em termos genéricos, este regime especial de tributação vigente em sede de IRC caracteriza-se pela possibilidade de um grupo de sociedades ser tributado pelo resultado fiscal do grupo, resultando este da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados individualmente por cada uma das sociedades que integram esse grupo.

Não se deve confundir o RETGS, circunstância de natureza fiscal, com a existência de consolidação de contas, por obrigatoriedade ou opção, de índole contabilística. Os artigos 6º a 8º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho referem-se quanto à elaboração e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas dos grupos de sociedades, a sua obrigatoriedade, situações de dispensa e exclusão. De facto a consolidação de contas nos grupos de sociedades nada tem a ver com a possibilidade de determinado grupo de sociedades optar pela tributação segundo as regras deste regime especial.

Naturalmente que a manutenção do RETGS carece da verificação de determinadas condições e possui algumas particularidades que iremos analisar.

Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do RETGS. Esta opção é comunicada à Administração Tributária pela sociedade dominante, por norma, através de declaração de alterações enviada por meios eletrónicos, devendo constar tal intenção e demais informação necessária (nomeadamente a identificação fiscal das sociedades) no quadro 24. A sociedade dominante deverá integrar no seu dossiê fiscal declarações das sociedades dominadas em como estas lhe conferem poderes para efetuar a comunicação em nome delas.

Para efeitos de aplicação do RETGS, considera-se que existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos



direitos de voto.

Quando a participação é detida de forma indireta, a percentagem de participação efetiva é obtida pelo processo da multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada um dos níveis e, havendo participações numa sociedade detidas de forma direta e indireta, a percentagem de participação efetiva resulta da soma das percentagens das participações.

Por exemplo: a sociedade ABC detém duas participações financeiras: uma participação de 92% na sociedade XY e outra participação de 45% na sociedade WZ. A sociedade XY, por sua vez detém uma participação de 50% na sociedade WZ. A percentagem de participação da sociedade ABC na sociedade WZ é de 91% ($45\% + 92\% \times 50\%$).

Condições cumulativas para aplicação do RETGS:

- Todas as sociedades pertencentes ao grupo terão que possuir sede e direção efetiva em território português (tal não obsta, porém, a que o capital da sociedade dominante possa ser detido total ou parcialmente por uma sociedade não residente em território português) e a totalidade dos seus rendimentos estar sujeita ao regime geral de tributação em IRC;
- A sociedade dominante terá que deter a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime, salvo quando se trate de sociedades constituídas pela sociedade dominante bem como nos casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de ativos (neste caso a contagem do prazo inclui o período de tempo em que foi detida nas sociedades objeto de reestruturação);
- A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante.
- A sociedade dominante não poderá ter renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do RETGS.

Exemplo 1:

A sociedade A, dominante, optou em 2011 pela tributação pelo RETGS, sendo que integram o grupo as sociedades B, C e D. A sociedade C terá sido alienada em 30 de novembro de 2012. Poderá este grupo de sociedades ser tributado pelo RETGS em 2012? Sem qualquer outra informação adicional, diremos que não, pois uma das sociedades que integra o grupo terá deixado de reunir as condições para integrar esse perímetro fiscal, isto é, a sociedade dominante não detém a 31 de dezembro de 2012 a participação na sociedade C. Se se pretender a continuidade da aplicação do RETGS, deverá ser comunicada a alteração.

Compete à sociedade dominante fazer a prova do preenchimento das condições de aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedades

Sociedades excluídas do RETGS:

- Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
- Tenha sido contra elas instaurado processo especial de revitalização ou de insolvência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;
- Registrem 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;



- Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;
- Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;
- O nível de participação exigido de, pelo menos, 90% seja obtido indiretamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo;
- Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo as entidades públicas empresariais, que satisfaçam os requisitos exigidos relativos à qualidade de sociedade dominante.

Exemplo 2: (adaptado do Consultório Técnico – SITOC)

Determinada sociedade que integra um perímetro de consolidação fiscal foi dissolvida em setembro de 2012, tendo-se verificado o encerramento da liquidação em janeiro de 2013. Coloca-se a questão sobre se o lucro tributável apurado neste período de 2012 deverá ser considerado no RETGS.

Não, não deverá, pois a sociedade dissolvida não pode integrar o grupo de sociedades abrangidas pelo RETGS, conforme resulta da alínea a) do n.º 4 do artigo 69º do Código do IRC.

Admitindo que o restante grupo de sociedades pretende a continuidade do RETGS, então a sociedade dominante deverá comunicar a saída da sociedade em análise até ao fim do 3º mês seguinte àquele em que ocorra a saída da sociedade do grupo, isto é, deverá entregar declaração de alterações até dezembro de 2012. Tal declaração produz efeitos ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a continuidade do regime – alínea b) do n.º 9 do artigo 69º do Código do IRC.

A opção pela tributação segundo o RETGS, assim como as alterações (entrada ou saída de novas sociedades), bem como a renúncia ou a cessação devem ser comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira através da entrega por via eletrónica das respetivas declarações de início, alterações e cessação de atividade, pela sociedade dominante nos seguintes prazos:

- 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;
- No caso de alterações na composição do grupo por inclusão de novas sociedades até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que deva ser efetuada a introdução de novas sociedades;
- No caso de alterações na composição do grupo por exclusão de sociedades até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída de sociedades do grupo ou em que se verifiquem outras alterações nos termos da alínea e) do n.º 8 do artigo 69º do Código do IRC, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, exceto se a alteração ocorrer por cessação da atividade 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 (30 dias);
- No caso de renúncia, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime;
- 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 RETGS cessa a sua aplicação quando:

- Deixe de se verificar algum dos requisitos referidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 69º do Código do IRC;
- Se verifique alguma das situações previstas no n.º 4 do artigo 69º do Código do IRC e a respetiva sociedade não seja excluída do grupo ao qual o regime está a ser ou pretende ser aplicado;
- O lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indiretos;
- Ocorram alterações na composição do grupo, designadamente com a entrada de novas sociedades que satisfaçam os requisitos legalmente exigidos sem que seja feita a sua inclusão no âmbito do regime e efetuada a respetiva comunicação à Administração Tributária nos termos e prazo anteriormente referidos;
- Ocorra a saída de sociedades do grupo por alienação da participação ou por incumprimento das demais condições, ou outras alterações na composição do grupo motivadas nomeadamente por fusões ou cisões, sempre que a sociedade dominante não opte pela continuidade do regime em relação às demais sociedades do grupo, mediante o envio da respetiva comunicação nos termos e prazo previstos no n.º 7 do artigo 69º do Código do IRC.

Os efeitos da renúncia ou da cessação do RETGS reportam-se:

- Ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia;
- Ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a inclusão de novas sociedades ou ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a continuidade do regime;
- Ao final do período de tributação anterior ao da verificação dos factos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 8 do artigo 69º do Código do IRC.

Exemplo 3: (adaptado do Consultório Técnico – SITOC)

A sociedade A detém participação de 70% na sociedade B.

A sociedade B detém 100% da sociedade C.

A sociedade B optou pelo RETGS em 2011, sendo que o grupo é constituído pelas sociedades B e C.

Em 2012, a sociedade A adquire os restantes 30% da sociedade B e adquire 100% da sociedade C, isto é, fica detentora da totalidade do capital das sociedades B e C.

Qual o enquadramento fiscal face ao RETGS?

A sociedade B dominante do grupo fiscal constituído passou a ser sociedade dominada da sociedade A, logo deixaram de estar reunidas as condições cumulativas necessárias para a tributação segundo o RETGS – alínea c) do n.º 3 do artigo 69º do Código do IRC. Nos termos previstos na alínea a) do n.º 8 do artigo 69º do RETGS, cessa a aplicação do RETGS. A cessação deverá ser comunicada até 31 de março de 2013, conforme resulta da alínea d) do n.º 7 do artigo 69º do Código do IRC, 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. Os efeitos da cessação do RETGS reportam a 31 de dezembro de



2011, conforme estabelece a alínea c) do n.º 9 do artigo 69º do Código do IRC, ao final do período de tributação anterior ao da verificação dos factos previstos na alínea a) do n.º 8 do artigo 69º do Código do IRC.

Depois das alterações que se verificaram no decurso de 2012, a sociedade A, como sociedade dominante (detém 100%) das sociedades B e C, poderá ponderar a opção pelo RETGS. Para o efeito, deve verificar o cumprimento das condições necessárias, nomeadamente a detenção das participações há mais de um ano com referência à data em que se inicia a aplicação do regime, condição que nos remete para o período de 2014 como primeiro ano possível para aplicação do RETGS.

Estabelece o artigo 70º do Código do IRC que o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do RETGS.

No que se refere à dedução de prejuízos fiscais prevista no artigo 52º do Código do IRC, deve observar-se o seguinte:

- Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º, até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam;
- Os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º;
- Terminada a aplicação do regime relativamente a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis aos respetivos lucros tributáveis os prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou, podendo, porém, ainda ser deduzidos, nos termos e condições do n.º 1 do artigo 52.º, os prejuízos a que se refere a alínea a) que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo;
- Quando houver continuidade de aplicação do regime após a saída de uma ou mais sociedades do grupo, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades.

Exemplo 4:

A sociedade X detém 100% das sociedades Y, W e Z. Foram apresentados os seguintes resultados fiscais nos anos de 2010, 2011 e 2012. Pretende-se optar pelo RETGS em 2013 e seguintes.

Resultados fiscais	2010	2011	2012
Sociedade X	+ 5.000	+ 3.000	+ 4.000
Sociedade Y	- 7.000	+ 1.000	- 2.000
Sociedade W	- 2.500	- 1.000	+ 1.500



Sociedade Z	- 3.000	- 1.500	- 500
-------------	---------	---------	-------

Vamos admitir os seguintes resultados fiscais em 2013 e 2014, de modo a equacionar a dedução de prejuízos fiscais.

Resultados fiscais	2013	2014
Sociedade X	- 10.000	+ 4.000
Sociedade Y	+ 5.000	+ 2.000
Sociedade W	+ 6.500	+ 2.000
Sociedade Z	0	0

Resolução:

A sociedade Z não pode integrar o grupo para efeitos de tributação.

No ano de 2013:

– A sociedade Y que apurou um lucro tributável de 5.000 poderá deduzir prejuízos fiscais no valor de 3.750 ($5.000 \times 75\%$), contribuindo assim com um resultado de 1.250 para o grupo;

– A sociedade W que apurou um lucro tributável de 6.500 poderá deduzir prejuízos fiscais no valor de 3.500 ($6.500 \times 75\% = 4.875 > 3.500$), contribuindo assim com um resultado de 3.000 para o grupo.

O prejuízo fiscal apurado pelo grupo em 2013 é de 5.750

2013	Resultado individual	Prejuízos fiscais acumulados	Prejuízos fiscais deduzidos	Resultado grupo
Sociedade X	- 10.000	0		- 10.000
Sociedade Y	+ 5.000	9.000	3.750	+ 1.250
Sociedade W	+ 6.500	3.500	3.500	+ 3.000
Grupo				- 5.750

No ano de 2014, a sociedade Y que apurou um lucro tributável de 2.000 poderá deduzir prejuízos fiscais no valor de 1.500, contribuindo assim com um resultado de 500 para o grupo.



2014	Resultado individual	Prejuízos fiscais acumulados	Prejuízos fiscais deduzidos	Resultado grupo
Sociedade X	+ 4.000	0		+ 4.000
Sociedade Y	+ 2.000	5.250	1.500	+ 500
Sociedade W	+ 2.000	0	0	+ 2.000
Grupo				+ 6.500

Assim poderão ser deduzidos prejuízos fiscais apurados pelo grupo em 2013 de 4.875 (6.500 x 75%), o que se traduz numa matéria coletável do grupo de 1.625.

Quando, durante a aplicação do regime, haja lugar a fusões entre sociedades do grupo ou uma sociedade incorpore uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo, os prejuízos das sociedades fundidas verificados em períodos de tributação anteriores ao do início do regime podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que seja obtida a autorização prevista no artigo 75.º do Código do IRC.

Quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a sociedade dominante deve enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo. Cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos na qual seja determinado o imposto como se aquele regime não fosse aplicável.

Em termos práticos cada uma das sociedades que integram este perímetro fiscal devem proceder à estimativa de imposto. No caso das sociedades dominadas esta estimativa deve considerar a aplicação do RETGS, isto é, o valor estimado de imposto será o correspondente à quota parte da sociedade no imposto efetivamente apurado pelo grupo. Por sua vez, a sociedade dominante deverá evidenciar o valor total do imposto apurado e devido ao Estado, considerando apenas a sua quota parte no imposto, a diferença irá ser evidenciada em subcontas identificativas das sociedades dominadas.

Por exemplo:

Sociedades dominadas

Débito: 812 – Resultado líquido do período – Imposto sobre o rendimento do período

Crédito: 268x – Acionistas/ sócios – Outras operações

Sociedade dominante

Débito: 268x – Acionistas/ sócios – Outras operações

Débito: 8121 – Resultado líquido do período – Imposto sobre o rendimento do período



Crédito: 241x – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o rendimento – Imposto a pagar

A responsabilidade pelo pagamento do imposto no caso de opção pelo RETGS incumbe à sociedade dominante, sendo qualquer das outras sociedades do grupo solidariamente responsável pelo pagamento daquele imposto, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas efetivamente respeite.

9.7 TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES

A transformação de sociedades é uma possibilidade que se encontra prevista em termos comerciais – artigo 130º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais: “... as sociedades constituídas segundo um dos tipos enumerados no artigo 1.º, n.º 2, podem adotar posteriormente um outro desses tipos, salvo proibição da lei ou do contrato...”.

Lembramos que os tipos de sociedades comerciais que se encontram previstos são: sociedade em nome coletivo, sociedade por quotas, sociedade anónima, sociedade em comandita simples e sociedade em comandita por ações.

Tal transformação é também extensível a sociedades civis constituídas nos termos previstos no artigo 980º e seguintes do Código Civil.

Será pois em termos comerciais que esta matéria adquire mais relevância, para efeitos de manutenção de capital, número de sócios, documentos e procedimentos necessários (deliberações, pareceres, etc.).

Em termos fiscais esta matéria encontra-se prevista no artigo 72º do Código do IRC. Genericamente, 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 disposições especiais.

No caso de transformação de sociedade civil não constituída sob forma comercial (que se encontrava abrangida pelo regime de transparência fiscal) em sociedade sob qualquer das espécies previstas no Código das Sociedades Comerciais, deve apurar-se o lucro tributável do período em que tal transformação ocorre em duas parcelas: uma desde o primeiro dia do período de tributação até à data em que se verificou a transformação; outra desde a data da transformação até ao último dia do período de transformação. Na primeira parcela será aplicável o regime de transparência fiscal, na segunda o regime geral, ou aquele em que a sociedade se encontra após a transformação.

Os prejuízos fiscais anteriores à transformação, apurados nos termos deste Código, podem ser deduzidos nos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação até ao fim do período referido no n.º 1 do artigo 52.º, contado do exercício a que os mesmos se reportam.

A data de aquisição das partes sociais resultantes da transformação de sociedade em sociedade de outro tipo é a data de aquisição das partes sociais que lhes deram origem.

9.8 REGIME ESPECIAL APLICÁVEL ÀS FUSÕES, CISÕES, ENTRADAS DE ATIVOS E PERMUTAS DE PARTES SOCIAIS

É comum nos tempos atuais os agentes económicos procederem a reestruturações na sua forma de organização, quer por motivos financeiros, quer por motivos estratégicos, por exemplo, entrada em novos mercados. Assim surgem as transformações por fusões, cisões, entrada de ativos e permuta de partes sociais. O Código do IRC comporta normas de neutralidade fiscal de modo a



que os contornos fiscais de tais modificações não criem entraves à realização das mesmas. Embora com recurso a disposições de natureza comercial, são definidos conceitos e condições essenciais à utilização das disposições fiscais, que iremos analisar.

9.8.1 FUSÃO

A temática das fusões encontra-se prevista nos artigos 97º a 117º-L do Código das Sociedades Comerciais.

Em termos contabilísticos deve atender-se ao disposto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 14 – Concentrações de atividades empresariais.

Para efeitos fiscais relevam essencialmente os artigos 73º a 78º do Código do IRC.

Definições

Para efeitos fiscais, considera-se fusão a operação pela qual se realiza

- A transferência global do património de uma ou mais sociedades (sociedades fundidas) para outra sociedade já existente (sociedade beneficiária) e a atribuição aos sócios daquelas de partes representativas do capital social da beneficiária e, eventualmente, de quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes forem atribuídas – fusão por incorporação;
- A constituição de uma nova sociedade (sociedade beneficiária), para a qual se transferem globalmente os patrimónios de duas ou mais sociedades (sociedades fundidas), sendo aos sócios destas atribuídas partes representativas do capital social da nova sociedade e, eventualmente, de quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes forem atribuídas – fusão por constituição de nova sociedade;
- c) A operação pela qual uma sociedade (sociedade fundida) transfere o conjunto do ativo e do passivo que integra o seu património para a sociedade (sociedade beneficiária) detentora da totalidade das partes representativas do seu capital social.

Para efeitos de aplicação do regime de neutralidade fiscal, poderão estar envolvidas nestas operações sociedades com sede ou direção efetiva em território português sujeitas e não isentas de IRC e/ ou sociedades de outros Estados-Membros da União Europeia, desde que se encontrem nas condições estabelecidas no artigo 3.º da Diretiva n.º 90/434/CEE, de 23 de julho.

O regime de neutralidade fiscal

As sociedades fundidas (as incorporadas, as absorvidas), aquando da determinação do seu lucro tributável, não deverão considerar quaisquer resultados derivados das transferências dos diversos elementos patrimoniais, nem quaisquer rendimentos resultantes de ajustamentos que se mostrem necessários por disposições fiscais de operações em curso (ajustamentos em inventários, perdas por imparidade, provisões) cuja base fiscal tenha sido fiscalmente aceite.

O n.º 1 do artigo 74º do Código do IRC dispõe: “... na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso de entrada de ativos,



não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de ativos, nem são considerados como rendimentos, nos termos do n.º 3 do artigo 28.º e do n.º 3 do artigo 35.º, os ajustamentos em inventários e as perdas por imparidade e outras correções de valor que respeitem a créditos, inventários e, bem assim, nos termos do n.º 4 do artigo 39.º, as provisões relativas a obrigações e encargos objeto de transferência, aceites para efeitos fiscais...”.

Estando envolvidos estabelecimentos estáveis de entidades de Estado-Membro da União Europeia ou as próprias sociedades não residentes importa acautelar as diversas situações previstas nas alíneas do n.º 1 e no n.º 2 do artigo 74º do Código do IRC.

O regime de neutralidade fiscal não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como objetivo a evasão fiscal, o que pode considerar-se verificado, nomeadamente, nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das atividades das sociedades que nelas participam, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto.

Condições para aplicação do regime de neutralidade fiscal

Na esfera da sociedade beneficiária:

- Para efeitos fiscais (a informação deverá constar do dossiê fiscal), deverá manter os elementos patrimoniais objeto da transferência pelos mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas, que teriam sido determinados de acordo com as disposições fiscais aplicáveis.

- 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.

Por exemplo, no caso de inventários, ainda que estes tenham sido objeto de diferente mensuração aquando da fusão em virtude da valorização ao justo valor, será sempre o valor pelo qual eles seriam fiscalmente relevantes na esfera da sociedade fundida (custo histórico/ valor realizável líquido) que irá contribuir para o apuramento de qualquer resultado tributável na sociedade beneficiária.

- b) As depreciações ou amortizações sobre os elementos do ativo fixo tangível, do ativo intangível e das propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico transferidos são efetuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora;

Exemplo 1:

Determinado equipamento cujo valor de aquisição teria sido € 50.000,00, foi-lhe atribuída uma taxa de depreciação para efeitos fiscais de 10% (período mínimo de vida útil), aquando da fusão apresentava depreciações acumuladas de € 20.000,00 todas fiscalmente aceites. Aquando da fusão foi atribuído a este equipamento o justo valor de € 40.000,00 e uma vida útil estimada, em termos económicos de 10 anos. A depreciação ora praticada, de € 4.000 é fiscalmente aceite? Sim, estar-se-á inclusivamente perante uma quota perdida de € 1.000,00.



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.

Na esfera dos sócios da sociedade fundida:

Numa operação de fusão de sociedades, na operação de troca de partes de capital, não são considerados para efeitos de tributação os ganhos ou perdas eventualmente apurados, desde que as partes de capital recebidas pelos sócios das sociedades fundidas serão valorizadas, para efeitos fiscais, pelo valor que tinham as partes de capital entregues, determinado de acordo com o estabelecido neste Código.

Tal não obsta à tributação dos sócios das sociedades fundidas relativamente às importâncias em dinheiro que eventualmente lhes sejam atribuídas em resultado da fusão.

A data fiscalmente relevante para a fusão

Um dos elementos que obrigatoriamente deve constar do projeto de fusão é a data a partir da qual as operações da sociedade incorporada ou das sociedades a fundir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efetuadas por conta da sociedade incorporante ou da nova sociedade.

Caso o registo definitivo da fusão (data da produção dos seus efeitos jurídicos) ocorra no mesmo período de tributação que a data constante do projeto de fusão a que nos referimos no parágrafo anterior, então será esta a data fiscalmente relevante.

Quando tal se verifique, então, os resultados realizados pelas sociedades a fundir ou a cindir durante o período decorrido entre a data fixada no projeto e a data da produção de efeitos jurídicos da operação são transferidos para efeitos de serem incluídos no lucro tributável da sociedade beneficiária respeitante ao mesmo período de tributação em que seriam considerados por aquelas sociedades.

A dedução de prejuízos fiscais

Está prevista a possibilidade de dedução de prejuízos fiscais obtidos pelas sociedades fundidas antes da fusão na esfera da sociedade beneficiária, contudo tal procedimento carece de autorização do Ministro das Finanças. De facto, terá que ser apresentado requerimento à Administração Tributária até ao fim do mês seguinte ao pedido do registo definitivo da fusão na conservatória do registo comercial. A concessão da autorização por parte do Ministro das Finanças está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das atividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva, devendo ser fornecidos, para esse efeito, todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto dos seus aspetos jurídicos como económicos.

A Circular n.º 7/2005, de 16 de maio, veio estabelecer que os pedidos de transmissibilidade de prejuízos deverão ser acompanhados dos seguintes elementos:

a) Cópia do projeto de fusão;



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

No despacho de autorização pode ser fixado um plano específico de dedução dos prejuízos fiscais a estabelecer, o escalonamento da dedução durante o período em que pode ser efetuada e os limites que não podem ser excedidos em cada período de tributação.

Benefícios fiscais

O artigo 60º do Estatuto dos Benefícios Fiscais prevê a possibilidade de concessão dos seguintes benefícios:

- Isenção de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), relativamente aos imóveis, não destinados a habitação, necessários à concentração ou à cooperação;
- Isenção de imposto do selo, relativamente à transmissão dos imóveis referidos na alínea anterior, ou à constituição, aumento de capital ou do ativo de uma sociedade de capitais necessários à concentração ou à cooperação;
- Isenção dos emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática dos atos inseridos nos processos de concentração ou de cooperação.

Os benefícios previstos só podem ser concedidos quando se verifique, cumulativamente, que:

- A operação de concentração ou cooperação empresarial não prejudica, de forma significativa, a existência de um grau desejável de concorrência no mercado e tem efeitos positivos em termos do reforço da competitividade das empresas ou da respetiva estrutura produtiva, designadamente através de um melhor aproveitamento da capacidade de produção ou comercialização, ou do aperfeiçoamento da qualidade dos bens ou serviços das empresas;
- As sociedades envolvidas na operação exerçam, efetiva e diretamente, a mesma atividade económica ou atividades económicas integradas na mesma cadeia de produção e distribuição do produto, compartilhem canais de comercialização ou processos produtivos ou, ainda, quando exista uma manifesta similitude ou complementaridade entre os processos produtivos ou os canais de distribuição utilizados;



Estes benefícios serão concedidos por despacho do ministro responsável pela área das finanças, precedido de informação da Direção-Geral dos Impostos a requerimento das empresas interessadas, o qual deve ser enviado, preferencialmente através da Internet, até à data do registo definitivo da fusão, e ser acompanhado de estudo demonstrativo das vantagens e dos elementos comprovativos das condições necessárias.

Nos casos em que os atos de concentração ou cooperação precedam o despacho do Ministro das Finanças, as empresas interessadas podem solicitar o reembolso dos impostos, emolumentos e outros encargos legais que comprovadamente tenham suportado, no prazo de um ano, a contar da data de apresentação a registo dos atos de concentração ou cooperação ou, não havendo lugar a registo, da data da produção dos respetivos efeitos jurídicos.

Obrigações declarativas

As sociedades fundidas consideram-se extintas na data do registo definitivo da fusão, pelo que deverão no prazo de 30 dias entregar:

- Declaração de cessação de atividade;
- Declaração periódica de rendimentos modelo 22; e
- IES.

Ou seja, as obrigações das sociedades fundidas são as que se aplicam numa situação normal de cessação de atividade.

A sociedade beneficiária deverá comunicar a utilização do regime de neutralidade fiscal na IES.

Dossiê fiscal

A sociedade fundida deve integrar no seu processo de documentação fiscal:

- a) Declaração passada pela sociedade beneficiária, para a qual aqueles elementos são transmitidos de que obedecerá ao disposto no n.º 3 do artigo 74.º do Código do IRC;
- b) Declarações comprovativas, confirmadas e autenticadas pelas autoridades fiscais do outro Estado Membro da União Europeia de que são residentes as outras sociedades intervenientes na operação, de que estas se encontram nas condições estabelecidas no artigo 3.º da Diretiva n.º 90/434/CEE, de 23 de julho, sempre que nas operações não participem apenas sociedades residentes em território português.

A entidade beneficiária ou adquirente deve integrar, no processo de documentação fiscal:

- a) As demonstrações financeiras da entidade transmitente ou contribuidora, antes da operação;
- b) A relação dos elementos patrimoniais adquiridos que tenham sido incorporados na contabilidade por valores diferentes dos aceites para efeitos fiscais na sociedade transmitente, evidenciando ambos os valores, bem como as depreciações e amortizações, provisões, ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e outras correções de valor registados antes da realização das operações, fazendo ainda o respetivo acompanhamento enquanto não forem alienados,



transferidos ou extintos.

9.8.2 CISÃO

A temática das cisões encontra-se prevista nos artigos 118º a 129º do Código das Sociedades Comerciais.

Para efeitos fiscais relevam essencialmente os artigos 73º a 78º do Código do IRC.

Definições

Para efeitos fiscais, considera-se cisão a operação pela qual se realiza:

- Uma sociedade (sociedade cindida) destaca um ou mais ramos da sua atividade, mantendo pelo menos um dos ramos de atividade, para com eles constituir outras sociedades (sociedades beneficiárias) ou para os fundir com sociedades já existentes, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social destas últimas sociedades e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro que não exceda 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes sejam atribuídas;
- Uma sociedade (sociedade cindida) é dissolvida e dividido o seu património em duas ou mais partes, sendo cada uma delas destinada a constituir uma nova sociedade (sociedade beneficiária) ou a ser fundida com sociedades já existentes ou com partes do património de outras sociedades, separadas por idênticos processos e com igual finalidade, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social destas últimas sociedades e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro que não exceda 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes forem atribuídas.

Genericamente, o disposto relativamente às fusões aplica-se igualmente às cisões com as necessárias adaptações.

9.9 LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADES E OUTRAS ENTIDADES

A vida das sociedades passa pelas fases de nascimento, crescimento, até chegarem ao momento da sua morte.

Uma vez que estas operam, em continuidade haverá, chegado o momento do seu encerramento definitivo, que acautelar as diversas circunstâncias que ainda existam.

No Código das Sociedades Comerciais esta matéria encontra-se prevista nos artigos 141º o 165º. Genericamente, as sociedades quando pretendam encerrar a sua atividade, passarão pelas fases de dissolução e liquidação. Será com o encerramento definitivo da liquidação que a entidade se extingue e será apenas neste momento que efetivamente cessam a sua atividade para efeitos fiscais.

Mas vejamos quais as obrigações e procedimentos fiscais nas várias etapas da fase final da vida das sociedades.

Dissolução



A deliberação de dissolução da sociedade marca o momento em que se iniciam os passos necessários à extinção da mesma. Em termos contabilísticos deverá proceder-se nesta data a um apuramento de contas, de modo a poder vir a conhecer o resultado das operações de liquidação. Tal circunstância resulta de disposições comerciais (n.º 1 do artigo 149º do Código das Sociedades Comerciais) e fiscais [alínea a) do n.º 2 do artigo 79º do Código do IRC].

Haverá lugar a entrega de declaração de alterações a comunicar que a sociedade se encontra em liquidação. De facto, com a deliberação da dissolução, serão iniciados os vários procedimentos necessários à extinção da sociedade, nomeadamente a realização do património, pagamento e recebimentos das várias obrigações e direitos, entre outras operações.

Liquidação

Durante a fase da liquidação deverão ser cumpridas as diversas obrigações fiscais, nomeadamente declarativas, nos moldes normais.

Por vontade do sujeito passivo este poderá optar por apurar o lucro tributável com referência a todo o período da liquidação, sendo que, no limite este período de liquidação não poderá exceder dois anos. Se for tomada esta opção as declarações de rendimentos entretanto entregues durante a fase da liquidação serão consideradas provisórias.

Exemplo 1:

A sociedade X deliberou a sua dissolução em 30 de novembro de 2011, sendo que o encerramento da liquidação ocorreu em 31 de março de 2013. Quais as obrigações declarativas que se mostram necessárias, sendo que a sociedade pondera a tributação pelo período da liquidação?

Período de 2011:

- Deverá entregar declaração de alterações no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, que será 30 de novembro quando deliberou a dissolução e entrou em fase de liquidação;
- A Modelo 22 e IES deverão ser entregues nos prazos normais previstos.

Período de 2012:

- A modelo 22 e a IES deverão ser entregues até 30 de abril de 2013 – 30 dias após a data da cessação de atividade – n.º 3 do artigo 120º do Código do IRC e n.º 4 do artigo 121º do Código do IRC.

Período de 2013:

- Até 30 de abril deverá entregar obrigatoriamente declaração de cessação de atividade, modelo 22 e IES. Estas duas últimas referem-se ao período de tributação de 01-01-2013 a 31-03-2013.
- Facultativamente poderá ser entregue uma modelo 22 referente ao período da liquidação: de 01-12-2011 a 31-03-2013. Esta fará com que os anteriores apuramentos dos lucros tributáveis



referentes ao período da liquidação tenham a natureza de provisórios.

Este processo não funcionará de modo automático, terá o acompanhamento da Administração Tributária, pois será necessário obter informação acerca dos valores apurados no período em que é deliberada a dissolução, pois neste estão contempladas operações anteriores à liquidação e operações que se referem à liquidação.

Uma das vantagens subjacentes à determinação do lucro tributável do período da liquidação será o disposto no n.º 4 do artigo 79º do Código do IRC: “... os prejuízos anteriores à dissolução que na data desta ainda sejam dedutíveis nos termos do artigo 52.º podem ser deduzidos ao lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, se este não ultrapassar dois anos...”. Teremos uma espécie de prolongamento do prazo de dedução de prejuízos fiscais previsto no artigo 52º do Código do IRC.

Esta regra é uma espécie de exceção ao que normalmente acontece de reporte de prejuízos fiscais para os anos seguintes. Pois neste caso, o prejuízo fiscal apurado no último ano da fase de liquidação poderá ser utilizado nos anos anteriores do período de liquidação, com o limite de dois anos.

Exemplo 2:

A sociedade X que considerámos no exemplo anterior teria prejuízos fiscais acumulados de € 40.000,00 cujo último ano de dedução, face ao disposto no artigo 52º do Código do IRC, seria 2011.

Obteve os seguintes resultados tributáveis nos anos em que decorreu a liquidação:

2011	10.000
2012	25.000
2013	15.000

Haveria interesse em optar pela tributação no período da liquidação?

Resolução:

Cálculo da matéria coletável:

	Resultados fiscais	Prejuízos fiscais acumulados	Matéria coletável
2011	10.000	-10.000	0
2012	25.000		25.000
2013	15.000		15.000



Optando pelo período da liquidação, poderiam ser utilizados prejuízos fiscais cujo prazo de reporte terminou em 2011.

Matéria coletável da liquidação = 5.000 + 25.000 + 15.000 – 35.000 = 5.000

Admitimos que no ano de 2011, o resultado de 10.000, será 5.000 correspondente ao período da liquidação e os restantes 5.00 antes da liquidação

Neste caso, poderia haver interesse em optar pela tributação no período da liquidação, pois deste modo iriam ser utilizados prejuízos fiscais cujo prazo de reporte já tinha terminado.

Partilha

Quer o Código das Sociedades Comerciais (n.º 1 do artigo 156º), quer o Código do IRC (artigo 80º), preveem a possibilidade da partilha ser efetuada em espécie. Neste caso, o valor a considerar para efeitos de apuramento do resultado da liquidação será o valor de mercado dos bens.

Na esfera dos sócios

Vamos agora colocar-nos na esfera de um sujeito passivo de IRC que detém a quota de uma sociedade que se vai extinguir. O artigo 81º do Código do IRC deve ser analisado no âmbito de pessoa coletiva que vai auferir determinado resultado de partilha.

É englobado para efeitos de tributação dos sócios, no período de tributação em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do custo de aquisição das correspondentes partes sociais. Ou seja, ao resultado de partilha obtido em virtude da liquidação da sociedade da qual é detida determinada participação social, será abatido o custo de aquisição das partes de capital (e valor correspondente a aumento de capital por realização do sócio), será esta diferença que concorre para a determinação do resultado tributável do período.

Esta diferença poderá originar rendimentos que se qualificam como capitais ou como mais-valias. Esta questão adquire maior importância na esfera do IRS, quando os sócios detentores da participação são pessoas singulares. Tal qualificação é necessária por exemplo para efeitos de retenção na fonte.

– Essa diferença, quando positiva, é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor que for atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efetivamente verificadas para realização do capital, tendo o eventual excesso a natureza de mais-valia tributável.

Ao valor qualificado como rendimentos de capitais é aplicável o disposto no artigo 51º do Código do IRC.

Exemplo 3:

A sociedade Y adquiriu uma quota da sociedade Z por € 8.000,00 cujo valor nominal era de € 10.000,00. A sociedade cessou a sua atividade tendo atribuído um resultado de partilha de € 13.000,00. Qual a qualificação dos rendimentos obtidos?



Resultado tributável = Resultado de partilha – Valor aquisição da participação social

Resultado tributável = 13.000,00 – 8.000,00 = 5.000,00

Rendimento de capitais = Valor atribuído – Valor nominal (entradas efetivamente realizadas) = 13.000,00 – 10.000,00 = 3.000,00

Rendimento mais-valias = Valor nominal (entradas efetivamente realizadas) – Valor de aquisição = 10.000,00 – 8.000,00 = 2.000,00

– Essa diferença, quando negativa, é considerada como menos-valia, sendo dedutível apenas quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução, e pelo montante que exceder os prejuízos fiscais transmitidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e desde que a entidade liquidada não seja residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Quando o resultado de partilha atribuído é inferior ao valor de aquisição das respetivas participações sociais, este rendimento qualifica-se como menos-valia. Esta apenas será fiscalmente dedutível se a participação foi detida durante um período de três anos anteriores à dissolução e haverá que considerar a limitação prevista no n.º 3 do artigo 45º do Código do IRC, apenas concorre para formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.

9.10 TRANSFERÊNCIA DE RESIDÊNCIA DE UMA SOCIEDADE PARA O ESTRANGEIRO E CESSAÇÃO DE ATIVIDADE DE ENTIDADES NÃO RESIDENTES

Para a determinação do lucro tributável do período de tributação em que ocorra a cessação de atividade de entidade com sede ou direção efetiva em território português, incluindo a Sociedade Europeia e a Sociedade Cooperativa Europeia, por virtude da sede e a direção efetiva deixarem de se situar nesse território, constituem componentes positivas ou negativas as diferenças entre os valores de mercado e os valores contabilísticos fiscalmente relevantes dos elementos patrimoniais à data da cessação.

Tal disposição não se aplica aos elementos patrimoniais que permaneçam efetivamente afetos a um estabelecimento estável da mesma entidade e contribuam para o respetivo lucro tributável, desde que sejam observadas relativamente a esses elementos as condições estabelecidas pelo n.º 3 do artigo 74.º, com as necessárias adaptações.

O disposto é igualmente 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 cessação da atividade em território português ou a transferência, por qualquer título material ou jurídico, para fora do território português de elementos patrimoniais que se encontrem afetos ao estabelecimento estável.

Nestas situações deverão ser observadas disposições específicas previstas quer para efeitos de neutralidade fiscal, quer para dedução de prejuízos fiscais

9.11 REALIZAÇÃO DE CAPITAL DE SOCIEDADES POR ENTRADA DE PATRIMÓNIO DE PESSOA SINGULAR



Quando determinado empresário em nome individual pretende “transformar” a sua atividade empresarial, que exerce a título individual, numa estrutura societária, por exemplo numa sociedade por quotas, pode utilizar o regime de neutralidade fiscal que se encontra previsto no artigo 38º do Código do IRS e no artigo 86º do Código do IRC. Pretende-se com este regime de neutralidade permitir a reestruturação da atividade económica sem que a carga fiscal tenha algum peso, ou crie algum constrangimento na realização da mesma.

Pode dizer-se que a transferência do património da atividade exercida em nome individual para uma nova sociedade constituída pelo sócio terá que operar por uma de duas vias: por uma transmissão de património, ou para realização do capital da nova sociedade.

A venda de património efetuada por um empresário em nome individual à sociedade da qual ele próprio é sócio gera determinado resultado na sua esfera individual suscetível de tributação. Assim, as mais-valias e menos-valias obtidas com a transmissão de itens do ativo fixo tangível e intangível assim como os demais resultados tributáveis obtidos pela alienação dos restantes itens que integram o património, constituirão base de tributação em sede IRS, na sua esfera empresarial.

A outra hipótese que se apresenta viável para esta “transformação” empresarial, é a utilização do património para realização do capital na constituição da nova sociedade. Neste caso, os resultados obtidos poderão beneficiar do regime de neutralidade fiscal, ou seja, não serão tributados nesta data, mas sim aquando da venda das participações sociais recebidas como contrapartida, verifica-se pois, um diferimento da tributação em sede de IRS.

Naturalmente, que a manutenção deste regime de neutralidade fiscal obriga à verificação de determinadas condições.

- A entidade para a qual é transmitido o património terá que ser uma sociedade e possuir a sua sede e direção efetiva em território português;
- A pessoa singular transmitente terá que deter pelo menos 50% do capital da sociedade e a atividade exercida por esta ser substancialmente idêntica à que era exercida a título individual;
- Os elementos ativos e passivos objeto da transmissão terão que ser tidos em conta para efeitos desta com os mesmos valores por que estavam registados na contabilidade ou nos livros de escrita da pessoa singular, ou seja, os que resultam da aplicação das disposições do presente Código ou de reavaliações feitas ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- As partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão terão que ser valorizadas, para efeito de tributação dos ganhos ou perdas relativos à sua ulterior transmissão, pelo valor líquido correspondente aos elementos do ativo e do passivo transferidos, valorizados nos termos anteriormente referidos;
- A sociedade constituída terá que se comprometer, através de declaração, a respeitar o disposto no artigo 86.º do Código do IRC, a qual deve ser junta à declaração periódica de rendimentos da pessoa singular relativa ao exercício da transmissão.

Acresce a estes requisitos de natureza fiscal, um outro de natureza comercial, pois tratando-se de uma realização de capital em espécie, esta terá que ser objeto de parecer emitido por revisor oficial de contas, nos termos previstos no artigo 28º do Código das Sociedades Comerciais.

Exemplo 1:



Determinado empresário em nome individual possui os seguintes elementos patrimoniais:

Ativo fixo tangível	10.000
Inventários	4.000
Fornecedores	2.000

Por parecer elaborado por revisor oficial de contas constatou-se que o património do empresário era de € 15.000,00.

Este pretende constituir uma sociedade com o capital social de € 20.000,00 da qual será detentor de 100% do capital.

Este poderá beneficiar do regime de neutralidade fiscal?

A resposta será positiva devendo contudo atender-se à verificação de outras condições. Genericamente, a cessação de atividade em nome individual terá que ser simultânea com a constituição e início de atividade da nova sociedade em território nacional exercendo esta idêntica atividade. O capital da nova sociedade terá que ser total ou parcialmente realizado em espécie por entrada da totalidade do património da atividade exercida em nome individual, o que se verifica no caso em análise. O empresário terá que deter pelo menos 50% do capital da sociedade, neste caso detém 100%. O valor fiscalmente relevante na esfera do empresário em nome individual, dos vários itens transmitidos, terá que se manter na esfera da nova sociedade. No processo de documentação do empresário em nome individual terá que constar declaração da sociedade em como se compromete a respeitar o disposto no artigo 86º do Código do IRC.

Exemplo 2:

Coloca-se a questão sobre se os herdeiros de uma herança indivisa que pretendem constituir uma sociedade comercial para assim continuarem a desenvolver a atividade comercial, poderão beneficiar do regime de neutralidade fiscal.

Não poderão. De facto, não se trata de um simples alteração de formato jurídico ao abrigo do qual uma pessoa singular exerce uma atividade empresarial ou profissional, denotando-se que as pessoas que constituirão a sociedade e procederão à realização do respetivo capital com o património da pessoa singular que anteriormente exercia a atividade, divergem desta última, assim resulta do Despacho de 14-10-2010, ao Processo 5487/2007.

O sócio detentor das partes de capital de sociedade que beneficiou do regime de neutralidade fiscal, caso proceda à alienação dessas partes de capital antes de decorrido o prazo de 5 anos, então, o rendimento obtido será tributado como rendimento líquido da categoria B. Durante esse mesmo prazo de cinco anos não poderão efetuar-se operações sobre as partes de capital que beneficiem de regimes de neutralidade, sob pena de se considerarem realizados os ganhos a essa data e estes serem majorados em 15% por cada ano ou fração.

Na esfera da sociedade, os bens que constituem o ativo e o passivo do património objeto da transmissão devem continuar, para efeitos fiscais, a ser valorizados pelo valor pelo qual eram fiscalmente relevantes na esfera do empresário em nome individual, atendendo ao seguinte:

- O apuramento dos resultados respeitantes aos bens que constituem o património transmitido é calculado como se não tivesse havido essa transmissão;



- As depreciações ou amortizações sobre os elementos do ativo depreciables ou amortizáveis são efetuadas de acordo com o regime que vinha a ser seguido para efeito de determinação do lucro tributável da pessoa singular;
- Os ajustamentos em inventários, as perdas por imparidade e as provisões que tiverem sido transferidos têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável para efeito de determinação do lucro tributável da pessoa singular.

Exemplo 3:

Da sociedade X, constituída ao abrigo do regime de neutralidade fiscal, consta um equipamento que teria um valor líquido contabilístico fiscalmente relevante na esfera do empresário em nome individual de € 5.000,00, aquando da transmissão. Este equipamento terá sido valorizado por € 8.000,00 pelo revisor oficial de contas, mantendo-se a vida útil inicialmente estabelecida da qual restam 10 anos.

Qual será o valor fiscalmente relevante para efeitos de depreciações?

O valor será € 500,00, pois para efeitos fiscais considera-se o valor fiscalmente relevante na esfera do empresário em nome individual.

Quando tenha sido aplicado o regime de neutralidade fiscal, os prejuízos fiscais relativos à atividade empresarial ou profissional exercida pelo empresário em nome individual que ainda não tenham sido utilizados, serão dedutíveis na esfera da nova sociedade até ao fim do período previsto no artigo 52º do Código do IRC, até à concorrência de 50% do lucro tributável.

10. TAXAS

10.1 TAXAS

O art. 87º do CIRC estabelece as taxas de IRC a aplicar aos sujeitos passivos deste imposto.

A taxa do regime geral de IRC, aplicável às entidades que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, é de 25%. Esta taxa aplica-se ao lucro tributável referente aos exercícios de 2012 e 2013 (n.º 1 do art. 87º do CIRC).

Para as entidades que não exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa do seu regime geral é de 21,5%

No caso de entidades que tenham sede ou direção efetiva ou estabelecimento estável Região Autónoma dos Açores, e obtenham rendimentos imputáveis àquela Região Autónoma, às taxas



vigentes no art. 87º do CIRC, aplica-se uma redução de 30% (n.º1 do art. 5º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A). Ficam abrangidos por tal redução de IRC, o imposto:

- a) Devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável nos Açores;
- b) Devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição;
- c) Retido, a título definitivo, os rendimentos gerados na Região Autónoma dos Açores, relativamente às pessoas coletivas ou equiparadas que não tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional.

Deste modo, para os sujeito passivos que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa a aplicar aos rendimentos correspondentes às instalações situadas nos Açores é de 17,5%.

Tal redução de taxa consagrada no diploma regional supra referido, emitida no quadro da adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades da Região Autónomas dos Açores, não se configura como um regime especial de tributação relativamente ao regime geral do IRC.

No que se refere à Região Autónoma da Madeira, o Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M também previa uma taxa mais baixa aplicável no regime geral das entidades que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, mas a redação dada ao art. 2º deste diploma regional, pelo Decreto Legislativo Regional n.º 20/2011/M, de 26 de dezembro, fez subir a taxa aplicável neste espaço fiscal uniformizando-a com a vigente no Continente, ou seja, 25%. A nova taxa é aplicável ao lucro tributável obtido nos exercícios de 2012 e 2013.

Conclui-se que, somente os rendimentos obtidos imputáveis à Região Autónoma do Açores têm uma taxa diferente da taxa prevista no n.º 1 do art. 87º do CIRC. Quanto à imputação dos rendimentos a tal região autónoma é feita pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas nos Açores e o volume anual, total, de negócios do exercício.

REPARTIÇÃO DE TAXAS POR CIRCUNSCRIÇÃO		
Sede da empresa	Estabelecimento	Taxas aplicáveis (em 2012 e 2013)
Continente	Região Autónoma dos Açores	25% sobre a MC do Continente
		17,5% sobre a MC da RAA
	Região Autónoma da Madeira	25% sobre a totalidade da MC
Região Autónoma dos Açores	Continente	17,5% sobre a MC da RAA
		25% sobre a MC do Continente
	Região Autónoma da Madeira	17,5% sobre a MC da RAA
		25% sobre a MC da RAM



Região Autónoma da Madeira	Continente	25% sobre a totalidade da MC
	Região Autónoma dos Açores	25% sobre a MC da RAM
		17,5% sobre a MC da RAA
Legenda:	MC - Matéria coletável	
	RAA - Região Autónoma dos Açores	
	RAM - Região Autónoma da Madeira	

Tratando-se rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável também é aplicável a taxa de 25% aos rendimentos obtidos em território nacional, pelo n.º 4 do art. 87º do CIRC. Só os seguintes rendimentos têm taxas diferentes:

- a) Prémios de rifas, totoloto, jogo de lotto, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, em que a taxa é de 35%;
- b) Juros e royalties, cujo beneficiário efetivo seja uma sociedade de outro Estado membro da União Europeia ou um estabelecimento estável situado noutro Estado membro de uma sociedade de um Estado membro, devidos ou pagos por sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas residentes em território português ou por um estabelecimento estável aí situado de uma sociedade de outro Estado membro, em que a taxa é de 10% durante os primeiros quatro anos contados da data de aplicação da Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho, e de 5% durante os quatro anos seguintes, desde que verificados os termos, requisitos e condições estabelecidos na referida diretiva.
- c) 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, em que a taxa é de 35 %, exceto quando seja identificado o beneficiário efetivo, termos em que se aplicam as regras gerais;
- d) Rendimentos de capitais, tal como definidos no artigo 5.º do Código do IRS, 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 de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, em que a taxa é de 35 %

Até 30 de junho de 2013, Portugal beneficia de um regime transitório, previsto no art. 6º da Diretiva 2003/49/CE, aplicando-se a retenção na fonte à taxa de 5%, no pagamento de juros e royalties efetuado por empresas portuguesas a empresas residentes na EU:

- Ambas as sociedades revistam uma das formas de sociedade previstas no Anexo da Diretiva;
- Ambas estejam sujeitas a imposto sobre o rendimento, sem beneficiar de qualquer isenção;
- Exista uma relação direta de capital entre ambas, igual ou superior a 25%, ou sejam diretamente detidas em pelo menos 25% ou mais por uma terceira empresa, que cumpra os dois requisitos acima referidos, desde que, em qualquer dos casos, a participação seja detida por um mínimo de



dois anos.

A partir de 1 de julho de 2013, deixa de existir retenção na fonte pelo pagamento de juros e royalties efetuado por empresas portuguesas a empresas residentes na EU.

10.2 TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

As taxas de tributação autónoma estão previstas no art. 88º do CIRC.

Esta tributação incide sobre determinados encargos suportados por sujeitos passivos de IRC, que pela sua natureza podem apresentar uma conexão mais ambígua na realização dos rendimentos sujeitos a tributação ou na manutenção da fonte produtora. Cada vez mais se procura, pela tributação autónoma dissuadir alguns excessos na incorrência deste tipo de encargos.

Ao contrário do que sucede com a filosofia inerente às restantes disposições deste Código, não se tributa rendimento mas sim despesas ou gastos.

Neste art. 88º do CIRC está prevista a tributação autónoma dos seguintes encargos:

- Despesas não documentadas;
- Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
- Despesas de representação;
- Despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- Encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador;
- Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial;
- Os gastos ou encargos relativos a indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes.

Inerente à filosofia das tributações autónomas está a penalização dos sujeitos passivos pela realização de alguns tipos de encargos ou despesas, em determinadas condições, ainda que tais sujeitos passivos tenham obtido prejuízo fiscal, e portanto, nesse exercício não pagassem IRC.

Outro aspeto a relevar será que, relativamente alguns tipos de encargos ou despesas, se condiciona a aplicação da taxa respetiva de tributação autónoma à dedutibilidade fiscal de tal encargo e noutros tipos, a aplicação da tributação autónoma se faz ainda que o encargo não seja fiscalmente dedutível. Neste último caso, assistimos a uma dupla penalização: a não aceitação como gasto e a aplicação da taxa de tributação autónoma.

Despesas não documentadas

São despesas não documentadas são aquelas em que não é possível conhecer o beneficiário, ou seja, a entidade que recebeu o respetivo pagamento.



O art. 88º n.º 1 do CIRC prevê a aplicação de uma taxa de 50% a despesas não documentadas. Refira-se que, estas despesas, pela sua natureza, também não são fiscalmente aceites como gastos.

Pelo n.º 2 do mesmo preceito, quando as despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa a aplicar é de 70%.

Quando os sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem estas despesas, as duas taxas atrás referidas são elevadas em 10 pontos percentuais, passando a aplicar-se a taxa de 60% ou 80%, respetivamente.

Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

Existem duas taxas distintas de tributação autónoma a aplicar aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas: 10% e 20%, previstas nos n.ºs 3 e 4 do art.88º do CIRC.

A taxa de 10% aplica-se às viaturas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC e ainda às despesas com motos ou motociclos. Excluem-se do âmbito de aplicação desta taxa os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica.

A taxa de 20% é aplicável quando o custo de aquisição das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas seja superior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC.

Estes limites de custo de aquisição das viaturas ligeiras de passageiros e mistas, para efeito da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, foram fixados pela Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, e depende do ano de aquisição da viatura. O limite fixado para exercícios anteriores a 2010 era o que vigorava, para a mesma disposição, antes da republicação do CIRC pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, diploma que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010.

Quadro síntese do limite do custo de aquisição das viaturas ligeiras de passageiros e mistas

Exercício de aquisição da viatura	Tipo de energia	Limite art. 34º CIRC (em euros)
Antes de 2010	Todos	29.927,87
2010	Todos	40.000,00
2011	Comb. Fóssil	30.000,00
	Elétrica	45.000,00
2012	Comb. Fóssil	25.000,00
	Elétrica	50.000,00

As características comuns a estas duas taxas de tributação autónoma são:



– Abrangem os encargos efetuados ou suportados, ou seja, os gastos registados na contabilidade e não apenas os fiscalmente dedutíveis;

– Abrangem apenas os sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

São excluídos desta tributação autónoma os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo. E quando se trate de viatura em relação à qual haja utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social e exista acordo escrito da imputação dessa viatura ao trabalhador ou membro do órgão social, gerando tributação como rendimentos do trabalho dependente, também há exclusão da aplicação de tributação autónoma, mas apenas nos gastos registados com a depreciação do veículo.

Apesar de, no n.º 5 do art. 88º do CIRC se exemplificarem alguns encargos, como depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização, deve reter-se que esta tributação pode abranger outros encargos não referidos, desde que estejam relacionados com as viaturas em causa.

Também relativamente à tributação autónoma incidente sobre viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, em caso de existência de prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem estes encargos, as taxas de 10% e de 20%, são elevadas em 10 pontos percentuais, passando para 20% e 30%.

Exemplo 1:

Viatura ligeira de passageiros, a gasóleo, adquirida em 2011, por € 50.000.

No exercício de 2012, foram registados os seguintes gastos com a viatura:

Depreciações (taxa de 25%) : € 12.500

Combustível: € 2.000

Seguro: € 650

Gastos não dedutíveis (art. 34º do CIRC)

Valor limite de custo de aquisição da viatura no ano de 2011: 30.000

Limite da depreciação aceite: $30.000 \times 25\% = 7.500$

Depreciação praticada não dedutível: 5.000

Tributação Autónoma em 2012 (sem prejuízo fiscal): $(12.500 + 2.000 + 650) \times 20\% = 3.030$

Se a empresa tiver prejuízo fiscal em 2012, a tributação autónoma será: $(12.500 + 2.000 + 650) \times 30\% = 4.545$

Despesas de representação



Pelo disposto no n.º 7 do art. 88º do CIRC, são tributadas, autonomamente, à taxa de 10% os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação. Para efeitos desta disposição, são considerados como despesas de representação os encargos relativos à representação da empresa junto de terceiros, nomeadamente, as despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Distinguem-se das despesas de deslocação porque nestas apenas está envolvido um trabalhador ou membro do órgão social da entidade, enquanto que nas despesas de representação implicam sempre a presença de pessoas e entidades terceiras.

Salienta-se que, esta tributação autónoma apenas abrange os encargos que, face às restantes disposições do Código do IRC são dedutíveis.

Apesar de não existir menção expressa, ficam incluídas por esta previsão legal, não só as sociedades e demais entidades que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, mas também as associações e outras entidades que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. Quanto a estas últimas, apenas haverá incidência de tributação autónoma quando se tratem de encargos relacionados com atividades tributadas e por isso estes sejam fiscalmente dedutíveis.

Igualmente, se aplica à tributação autónoma sobre despesas de representação, o acréscimo de 10 pontos percentuais, quando a entidade que tenha incorrido ou suportado os encargos, tenha, nesse exercício, obtido prejuízo fiscal.

Importâncias pagas ou devidas, a pessoas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime claramente mais favorável

O n.º 8 do art. 88º do CIRC prevê a aplicação das taxas de tributação autónoma de 35% ou 55%, incidentes sobre importâncias pagas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.

Tal como sucede com as despesas não documentadas, a taxa mais elevada (55%) será aplicável quando tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. Nos demais casos será aplicável a taxa de 35%.

Em ambas as situações, quando as entidades que pagaram ou suportaram as despesas tenham obtido prejuízos fiscais, regista-se agravamento destas taxas em 10 pontos percentuais, passando para 45% e 65%.

Esta disposição está ligada com a restrição na aceitação fiscal de gastos, prevista no art. 65º do CIRC, que igualmente abrange as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável,

E tal como nessa disposição, não há aplicação da penalização se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. O ónus da prova compete ao sujeito passivo.

Considera-se que a entidade beneficiária do pagamento está sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável quando:

- O território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das



Finanças (Portaria nº 292/2011, de 8 de Novembro);

– Ou, quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC,

– Ou quando, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

Esta é um preceito que reafirma uma dupla penalização para os sujeitos passivos, na medida em que incide sobre encargos não fiscalmente dedutíveis ao abrigo do art. 65º do CIRC.

Encargos relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador

O n.º 9 do art. 88º do CIRC prevê a incidência de tributação autónoma, à taxa de 5%, relativamente aos encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (os designados “quilómetros”), ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes. No entanto, só fica abrangida a parte destes encargos que não seja tributada na esfera do trabalhador, como trabalho dependente.

Se o sujeito passivo tiver apresentado prejuízos fiscais no período de tributação a que respeitam essas ajudas de custo e “quilómetros”, a tributação autónoma à taxa de 5% passa a incidir também sobre a parte destes encargos que não seja dedutível. Tendo em consideração a existência desta penalização específica para os sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais, já não se aplica a prevista no n.º 14 do art. 88º do CIRC, ou seja, a da elevação da taxa em 10 pontos percentuais.

Uma vez que a redação da norma abrange os encargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador que sejam dedutíveis, será também aplicável às entidades sem fins lucrativos (as que não exerçam a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola) quando tais ajudas de custo e “quilómetros” digam respeito a atividades que sejam sujeitas e não isentas de IRC.

Fazendo uma síntese das condições de dedutibilidade fiscal e incidência de tributação autónoma nos encargos referentes a ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, teremos:

– Se as ajudas de custo e os “quilómetros” tiverem sido atribuídos dentro dos limites e condições que determinam a sua exclusão de tributação em IRS:

a) Serão dedutíveis se estiverem devida e especificamente comprovados, nomeadamente pela existência do mapa itinerário, previsto na alínea f) do n.º 1 do art. 45º do CIRC, nesse caso:

a1) Se faturados a clientes não há tributação autónoma;

a2) Se não forem faturados a clientes há tributação autónoma.

b) Não serão dedutíveis se o sujeito passivo não possuir elementos de prova que permitam comprovar a despesa e os valores atribuídos. Nesse caso não há incidência de tributação autónoma, exceto se o sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal no exercício em que incorreu nesses encargos e estes não tiverem sido faturados ao cliente;

– Se as ajudas de custo e os “quilómetros” tiverem sido tributados em IRS, na esfera do trabalhador,



ou na parte que o tiverem sido, então há sempre aceitação fiscal do encargo e não há lugar a tributação autónoma.

Os elementos que devem constar no mapa itinerário dependem da natureza do abono atribuído.

– Tratando-se de ajudas de custo deve conter:

- a) Nome do beneficiário e respetivo NIF;
- b) A data e o local da deslocação;
- c) Tempo de permanência;
- d) Objetivo da deslocação;
- e) Montante diário atribuído;
- f) Valor total atribuído.

– Tratando-se de compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador, o mapa itinerário, deve conter:

- a) Nome do beneficiário e respetivo NIF;
- b) Matrícula da viatura,
- c) A data e o local da deslocação;
- d) Tempo de permanência;
- e) Objetivo da deslocação;
- f) Número de quilómetros percorridos;
- g) Montante atribuído por quilómetro;
- h) Valor total atribuído.

A Administração Fiscal tem entendido que, por regra, para preenchimento da condição de faturação das ajudas de custo aos clientes terá de existir menção explícita do débito dessas ajudas de custo nas faturas.

A única exceção será para as empresas associadas da ANTRAM (Associação Nacional de Transportes Públicos Rodoviários de Mercadorias), no caso das ajudas de custo dos motoristas, em que não é necessário que as ajudas de custo venham evidenciadas separadamente na fatura, devendo, no entanto, a empresa mencionar no mapa itinerário o valor faturado e a entidade à qual foram imputados tais encargos.

Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial

No n.º 11 do art. 88º do CIRC está prevista a aplicação da taxa de tributação autónoma de 25% sobre



os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

Também, relativamente, a estes casos está previsto o agravamento da taxa de tributação autónoma em 10 pontos percentuais, fixando-se em 35%, se a entidade apresentar prejuízo fiscal no ano em que há incidência desta tributação.

Ao montante apurado de tributação autónoma é deduzido o imposto que eventualmente tenha sido retido na fonte, não podendo nesse caso o imposto retido ser deduzido ao abrigo do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC.

Gastos ou encargos relativos a indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes

No n.º 13 do art. 88º do CIRC está prevista a incidência de tributação autónoma, à taxa de 35%, sobre dois tipos de encargos relacionados com pagamentos a gestores, administradores ou gerentes:

- a) Encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas por cessação de funções;
- b) Encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas;

Quanto às quantias relativas a indemnizações por cessação de funções, há lugar a tributação autónoma quando tais encargos não estejam relacionados com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos contratualmente. São considerados também, para efeitos de tributação autónoma, 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 diretamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade.

Salienta-se que, as indemnizações por cessação de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, são tributadas, integralmente, como rendimentos de trabalho de dependente, não existindo qualquer parcela excluída de tributação em IRS (n.º 4 do art. 2º do CIRS).

Relativamente aos encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerente, a incidência de tributação autónoma depende da verificação cumulativa de duas condições:

- a) Tais encargos representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual;
- e,
- b) Possuam valor superior a € 27.500.

Mas ainda que verificadas estas duas condições, pode ser afastada a tributação autónoma se o pagamento desses bónus ou remunerações variáveis 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.

Ainda não foi divulgado pela Administração Fiscal qualquer entendimento sobre o que se considera desempenho positivo da sociedade.

Também nestas duas situações de encargos sujeitos a tributação autónoma, a taxa sofre um agravamento em 10 pontos percentuais, se o sujeito passivo tiver obtido prejuízo fiscal no exercício em que ocorrem tais factos tributários, fixando-se a taxa em 45%.

11. LIQUIDAÇÃO

11.1 PROCEDIMENTO E FORMA DE LIQUIDAÇÃO

A liquidação do IRC é efetuada pelo próprio sujeito passivo através da declaração periódica de rendimentos modelo 22, ou, no limite, quando tal obrigação não se mostre cumprida, pela Administração Tributária.



A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:

- Quando os sujeitos passivos procedem à entrega da declaração periódica de rendimentos, a liquidação do IRC tem por base a matéria coletável constante das declarações.
- Na falta de apresentação da declaração periódica de rendimentos, a liquidação é efetuada até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso de sujeitos passivos que tenham adotado um período de tributação não coincidente com o ano civil, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinada;
- Na falta de liquidação nos termos anteriormente previstos, a mesma tem por base os elementos de que a Administração Tributária disponha.

O imposto liquidado, ou coleta do IRC, resulta da aplicação da respetiva taxa de imposto à matéria coletável. Em termos práticos, este procedimento ocorre com o preenchimento do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22.

Ao imposto liquidado são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

- a) A correspondente à dupla tributação internacional;
- b) A relativa a benefícios fiscais;
- c) A relativa ao pagamento especial por conta;
- d) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a), b) e c) não pode resultar valor negativo.

No caso de sujeitos passivos abrangidos pelo regime de transparência fiscal as deduções referidas são imputadas aos respetivos membros e deduzidas à matéria coletável que tenha sido igualmente imputável.

Às entidades não residentes que não possuam estabelecimento estável em território nacional, ou ainda que possuindo estabelecimento estável em território nacional os rendimentos aqui obtidos não sejam imputáveis, apenas será de efetuar a dedução (à coleta) relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto pago por conta do imposto devido a final.

Quando seja aplicável o RETGS, as deduções referidas relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante de imposto apurado relativamente ao grupo.

11.2 CRÉDITO DE IMPOSTO POR DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

O artigo 91º do Código do IRC refere-se quanto ao mecanismo do crédito de imposto por dupla tributação internacional. Este prevê a possibilidade de deduzir à coleta determinada quantia de imposto quando se esteja perante uma dupla tributação.

Vejamos, determinado sujeito passivo residente em território nacional obtém rendimentos no estrangeiro que aí foram sujeitos a tributação. Ao vigorar em território nacional a regra da universalidade ou de base mundial, esta entidade terá que considerar o rendimento obtido no estrangeiro aquando da determinação do seu resultado tributável em território nacional. O mesmo



rendimento foi tributado no estrangeiro e será tributado em território nacional.

Quando estas situações ocorrem, cabe ao Estado de residência do beneficiário do rendimento eliminar tal dupla tributação internacional. Portugal, para este efeito utiliza o mecanismo do crédito de imposto internacional.

Este prevê uma dedução à coleta da menor das seguintes importâncias:

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

Para efeitos de cálculo da fração de IRC que seria devida em território nacional deve considerar-se a derrama. Tal entendimento resulta do Despacho de 16-07-2010 – ao Processo: 2264/10.

Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal e o país onde o rendimento foi obtido, a dedução a efetuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos no acordo internacional.

Em termos práticos, o rendimento deverá ser considerado pelo seu valor ilíquido, conforme resulta do disposto no artigo 68º do Código do IRC. Assim, se o imposto a que o sujeito passivo foi sujeito no outro país foi registado como gasto, tal quantia deverá ser corrigida no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, mais precisamente campo 749 – Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.º).

Por sua vez, a dedução à coleta a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 90º do Código do IRC, deverá constar no quadro 10 da modelo 22, aquando do apuramento do imposto, no campo 353 – Crédito de imposto por dupla tributação internacional (art.º 91.º). Deve este crédito de imposto ser calculado nos termos e condições previstas no artigo 91º do Código do IRC.

Em termos de registo contabilístico destas operações, mais precisamente no que se refere ao imposto suportado no estrangeiro, poderá admitir-se o seu reconhecimento enquanto ativo (em detrimento de gastos), face ao seu conceito, na medida em que seja expetável a sua recuperação total ou parcial.

Exemplo 1: (adaptados do Manual de preenchimento do quadro 07 da declaração modelo 22, disponível no Portal das Finanças):

Determinada sociedade portuguesa auferiu e contabilizou como rendimento no período de tributação de 2012, € 3.600,00 (valor líquido do imposto suportado) de rendimentos provenientes de um país estrangeiro. Para obtenção desses rendimentos, suportou gastos diretos e indiretos no montante de € 650,00.

1ª Hipótese: admitamos que os referidos rendimentos obtidos no estrangeiro foram tributados no Estado da fonte à taxa de 10%

Rendimento líquido: € 3.600,00

Rendimento ilíquido = rendimento líquido / (1 – taxa)

Rendimento ilíquido = 3.600,00 / (1 – 10%) = 4.000,00

Tributação no estrangeiro = 4.000,00 x 10% = 400,00



IRC pago em Portugal correspondente aos rendimentos ilíquidos deduzidos dos gastos suportados:
 $(4.000,00 - 650,00) \times 25\% = 3.350,00 \times 25\% = 837,50$

Imposto pago no estrangeiro < Imposto que seria pago em Portugal: 400,00 < 837,50

Preenchimento da declaração de rendimentos modelo 22:

Quadro 07: Campo 749 acresce 400,00

Quadro 10: campo 353: dedução de 400,00

2ª Hipótese: admitamos que os referidos rendimentos obtidos no estrangeiro foram tributados no Estado da fonte à taxa de 40%

Rendimento líquido: € 3.600,00

Rendimento ilíquido = rendimento líquido / (1 - taxa)

Rendimento ilíquido = $3.600,00 / (1 - 40\%) = 6.000,00$

Tributação no estrangeiro = $6.000,00 \times 40\% = 2.400,00$

IRC pago em Portugal correspondente aos rendimentos ilíquidos deduzidos dos gastos suportados:
 $(6.000,00 - 650,00) \times 25\% = 5.350,00 \times 25\% = 1.337,50$

Imposto pago no estrangeiro > Imposto que seria pago em Portugal: 2.400,00 > 1.337,50

Preenchimento da declaração de rendimentos modelo 22:

Quadro 07: Campo 749 acresce 2.400,00

Quadro 10: campo 353: dedução de 1.337,50

Em qualquer das situações haverá lugar ao preenchimento do quadro 04 “Rendimentos obtidos no estrangeiro” do Anexo H – IRC Operações com não residentes da IES.

Realçamos a necessidade de constar do dossier fiscal, para efeitos de justificação da utilização do mecanismo do crédito de imposto por dupla tributação internacional, documento comprovativo do imposto pago no estrangeiro. Recomenda-se que tal documento seja emitido pela autoridade fiscal do país onde os rendimentos foram obtidos e tributados.

11.3 RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO

O artigo 92º do Código do IRC sob a designação de resultado da liquidação criou uma verdadeira limitação à utilização de benefícios fiscais.

As entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem considerar a seguinte limitação:



O imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC (a coleta), líquido das deduções relativas à dupla tributação internacional e aos benefícios fiscais, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e do artigo 75.º, ambos do Código do IRC.

Excluem-se desta limitação os seguintes benefícios fiscais:

- Os que revistam carácter contratual;
- O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II);
- 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;
- Os previstos nos artigos 19.º (Criação de emprego), 32.º (Sociedades gestoras de participações sociais – SGPS), 32.º-A (Sociedades de capital de risco – SCR – e investidores de capital de risco – ICR) e 42.º (Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa e na República Democrática de Timor-Leste) do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Os sujeitos passivos têm assim de comparar a sua situação em concreto, com usufruição dos benefícios e sem benefícios. Isto é, têm de comparar o valor do IRC liquidado usufruindo dos benefícios com aquele que se apuraria na ausência desses benefícios, desde que não excluídos no n.º 2 do preceito, aplicar o limite de 90% ao imposto que seria liquidado sem usufruição dos benefícios e, quando haja diferença entre este valor e o calculado com usufruição dos benefícios, deve ser a mesma acrescida no campo 371 do Quadro 10 da declaração periódica de rendimentos modelo 22.

Exemplo 1:

A sociedade W apurou um resultado tributável de 180.000, tendo para este contribuído um benefício fiscal de criação de emprego de 25.000 e outro de majorações em donativos de 10.000. Esta mesma sociedade beneficia de uma dedução à coleta de 20.000 do SIFIDE e outra de 15.000 referente ao RFAI. Como se processa o mecanismo de limitação de benefícios fiscais previsto no artigo 92º do Código do IRC?

Resolução

Apuramento do imposto considerando os elementos fornecidos

Lucro tributável (antes dos benefícios fiscais)	180.000
Criação emprego	25.000
Majorações donativos	10.000
Lucro tributável	145.000
Coleta	36.250
SIFIDE	20.000



RFAI	15.000
Imposto apurado	1.250

Apuramento do imposto considerando o disposto no artigo 92º do Código do IRC

Lucro tributável (antes dos benefícios fiscais)	180.000
Criação emprego	25.000
Majorações donativos	
Lucro tributável	155.000
Coleta	38.750
SIFIDE	20.000
RFAI	
Imposto apurado	18.750

Resultado da liquidação:

Imposto apurado com as restrições do artigo 92º do Código do IRC: 18.750

$$18.750 \times 90\% = 16.875$$

Imposto apurado considerando todos os benefícios fiscais: 1.250

$$16.875 - 1.250 = 15.625$$

Valor a inscrever no campo 371 do quadro 10 da modelo 22: 15.625

11.4 RETENÇÃO NA FONTE

A retenção na fonte consiste, na prática, no mecanismo de uma terceira entidade (que não o Estado, nem a entidade beneficiária do rendimento), reter uma determinada quantia do rendimento devido, a título de imposto e posterior entrega desse valor nos cofres do Estado. Este procedimento denomina-se de substituição tributária, a obrigação de retenção e entrega do imposto nos cofres do Estado recai sobre uma terceira entidade (o substituto) e não diretamente sobre o beneficiário do rendimento.

Apenas as entidades que possuam ou devam possuir contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística vigente estão obrigadas a proceder à retenção na fonte. Pois, tal obrigatoriedade nunca recai sobre um particular, a este nunca será exigido que retenha determinada quantia de imposto por conta de uma outra entidade. Ora, os sujeitos passivos de IRC, estando, genericamente obrigados a possuir contabilidade organizada, têm este procedimento



bem presente no seu dia-a-dia.

A retenção na fonte é uma espécie de pagamento adiantado de imposto, pois, como já vimos, na grande maioria das situações o imposto é apurado anualmente. Este mecanismo pode ter vantagens do ponto de vista financeiro, pois assim, o imposto devido a final será gradualmente pago durante o período fiscal. No entanto, esta figura da retenção do imposto terá que ter em consideração o tipo de rendimento obtido, pois, se o que se pretende é aproximar o imposto pago durante o ano daquele que será devido no final, terá que se atender à estrutura de custos necessária à obtenção do rendimento. Por exemplo, nunca se verifica a retenção na fonte numa compra/venda de bens, pois, a retenção na fonte incide sobre o rendimento total que é devido e, neste caso, será certamente muito diferente daquilo que será o rendimento líquido que será suscetível de tributação.

O legislador terá tido o cuidado de apenas estabelecer a obrigatoriedade da retenção na fonte nos casos em que normalmente o rendimento pago será aquele que irá ser tributado. Por exemplo nos rendimentos de capitais em que não está prevista qualquer dedução para a determinação do seu valor tributável.

Não obstante o disposto, a retenção na fonte na fonte também pode ser efetuada a título definitivo. Situações em que o beneficiário do rendimento, por norma, fica liberado de qualquer outra obrigação, nomeadamente declarativa. A este respeito se refere o n.º 3 do artigo 94º do Código do IRC.

O Código do IRC remete para o Código do IRS relativamente ao momento em que se deve proceder à retenção na fonte. A regra mais comum será com o pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, sendo que no artigo 7º do Código do IRS são estabelecidos diferentes momentos em função do tipo de rendimentos obtidos. Assim a retenção na fonte será obrigatória aquando do seu vencimento, por exemplo, no caso dos juros; aquando do apuramento do respetivo quantitativo, por exemplo, no caso dos royalties; aquando da colocação à disposição, por exemplo, no caso dos dividendos. Devem pois ser sempre analisadas as diversas alíneas a que se aplica cada um destes momentos. No limite, se o Código do IRS não fixar expressamente o momento, a retenção na fonte será com o pagamento ou colocação à disposição do rendimento.

Importa então analisar quais os casos em que sendo o beneficiário do rendimento sujeito passivo de IRC residente em território nacional, haverá lugar a retenção de imposto. O artigo 94º do Código do IRC refere-se quanto à obrigatoriedade de proceder à retenção na fonte, sendo que no artigo 97º são enumeradas diversas circunstâncias de dispensa da mesma. Lembramos que a retenção na fonte quando o beneficiário é não residente já se encontra tratada aquando dos sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável.

De seguida iremos referir quais os rendimentos sujeitos a retenção na fonte, indicando a respetiva taxa e as condições em que eventualmente se possa aplicar a dispensa:

- 1) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, vulgo royalties – 25% –
- 2) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, vulgo royalties – 25%
- 3) 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 atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade – 25%



- 4) Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades – taxa 21,5% –
- 5) Prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos – 25%
- 6) Rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º obtidos por entidades não residentes em território português, quando o devedor dos mesmos seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade – 25%
- 7) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras – 25%

Situações em que se dispensa a retenção na fonte:

- Juros e quaisquer outros rendimentos de capitais, com exceção de lucros distribuídos, de que sejam titulares instituições financeiras sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;
- Juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário, resultantes da dilação do respetivo vencimento ou de mora no seu pagamento, quando aqueles créditos sejam consequência de vendas ou prestações de serviços de pessoas coletivas ou outras entidades sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;
- Lucros obtidos por entidades a que seja aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 51.º, 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;
- Rendimentos referidos nas alíneas b) e g) do n.º 1 do artigo 94.º, quando obtidos por pessoas coletivas ou outras entidades sujeitas, relativamente aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;
- Rendimentos obtidos por sociedades tributadas segundo o regime definido no artigo 69.º, de que seja devedora sociedade do mesmo grupo abrangida por esse regime, desde que esses rendimentos respeitem a períodos a que o mesmo seja aplicado e, quando se trate de lucros distribuídos, estes sejam referentes a resultados obtidos em períodos em que tenha sido aplicado aquele regime;
- Remunerações referidas na alínea d) do n.º 1 do artigo 94.º, quando auferidas por sociedades de revisores oficiais de contas que participem nos órgãos aí indicados;
- Rendimentos prediais referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 94.º, quando obtidos por sociedades que tenham por objeto a gestão de imóveis próprios e não se encontrem sujeitas ao regime de transparência fiscal, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º, e, bem assim, quando obtidos por fundos de investimento imobiliários;
- Rendimentos obtidos por sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), de que seja devedora sociedade por elas participada durante pelo menos um ano e a participação não seja inferior a 10% do capital com direito de voto da sociedade participada, quer por si só, quer conjuntamente com participações de outras sociedades em que as SGPS sejam dominantes, resultantes de contratos de suprimento celebrados com aquelas sociedades ou de tomadas de obrigações daquelas.

Exemplo 1:



Determinada sociedade comercial debita juros de mora comerciais, em virtude da mora no pagamento de fatura referente a prestação de serviços, a uma outra sociedade comercial. Haverá lugar a retenção na fonte?

Não, pois tal operação encontra-se abrangida pela dispensa de retenção na fonte prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 97º do Código do IRC.

Exemplo 2:



A sociedade XZ irá pagar a renda do estabelecimento que ocupa à sociedade proprietária do imóvel, sendo que esta é uma sociedade familiar, haverá lugar a retenção na fonte?

Os rendimentos prediais embora sujeitos a retenção na fonte – alínea c) do n.º 1 do artigo 94º do Código do IRC, poderão dela ficar dispensados caso se verifiquem as condições previstas na alínea g) do n.º 1 do artigo 97º. Neste caso, se admitirmos que a sociedade proprietária do imóvel se encontra abrangida pelo regime de transparência fiscal, tal dispensa não se aplica, logo haveria que proceder à retenção na fonte à taxa de 25%. Naturalmente que deverá recolher informação junto do beneficiário do rendimento.

Exemplo 3:

A sociedade ABC terá pago juros por descoberto bancário, que a respetiva instituição financeira terá movimentado na sua conta. Deverá proceder à retenção na fonte?

Não, pois tal operação encontra-se abrangida pela dispensa de retenção na fonte prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 97º do Código do IRC.

Exemplo 4:

A sociedade X prestou serviços de intermediação à sociedade Y, deverá proceder à retenção na fonte aquando do pagamento dos serviços?

Não, pois tal operação encontra-se abrangida pela dispensa de retenção na fonte prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 97º do Código do IRC.

Exemplo 5:

A sociedade KL irá pagar royalties pela utilização da marca no franchising de que é aderente. Haverá lugar a retenção na fonte?

Sim, tal rendimento encontra-se sujeito a retenção nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 94º do Código do IRC.

12. PAGAMENTO

12.1 REGRAS GERAIS DE PAGAMENTO



As regras de pagamento aplicáveis às entidades que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e aos não residentes com estabelecimento estável, são:

- Obrigação de realização de três pagamentos por conta (PC) durante o ano;
- Obrigação de realização do pagamento especial por conta (PEC), que pode ser entregue em duas prestações;
- Obrigação de realização de três pagamentos adicionais por conta, da derrama estadual;
- Entrega, até ao último dia do prazo fixado para envio da declaração periódica de rendimentos, da diferença entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias entregues por conta;
- Entrega, até ao último dia do prazo fixado para envio da declaração periódica de rendimentos, da diferença entre o imposto autoliquidado na declaração e as importâncias entregues por conta;
- Em caso de envio de declaração de substituição, entrega da diferença entre o imposto autoliquidado nessa nova declaração e as importâncias já pagas, até ao dia de envio dessa declaração;

Se os pagamentos por conta não forem efectuados nos prazos previstos legalmente, começam a correr imediatamente juros compensatórios, que são contados até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior. Se apenas tiver ocorrido atraso na realização dos pagamentos por conta, os juros compensatórios são calculados até à data da entrega por conta, devendo, neste caso, ser pagos simultaneamente.

Não há lugar ao pagamento ou reembolso de IRC que resulte da entrega do modelo 22, ainda que em substituição de declaração entregue anteriormente, quando o seu montante for inferior a € 24,94.

Da entrega da declaração periódica de rendimentos, também pode ocorrer reembolso, devendo este ser feito até ao fim do 3.º mês seguinte ao do seu envio quando a declaração tenha sido enviada no prazo legal e não contenha erros de preenchimento. Não sendo efectuado o reembolso neste prazo, acrescem à quantia a restituir juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

12.2 PAGAMENTOS POR CONTA

Estão previstos nos arts. 104º e 105º do CIRC.

Estes pagamentos de IRC, como nome indica, são adiantamentos por conta do imposto que será pago a final. É entregue em três prestações durante o exercício, com os seguintes vencimentos:

- a) Julho;
- b) Setembro;
- c) 15 de dezembro



Ou no caso de empresas com período de tributação diferente do ano civil, o vencimento de cada uma das prestações dá-se nos seguintes meses do período de tributação

- a) 7º mês;
- b) 9º mês;
- c) dia 15 do 12º mês.

Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado relativamente ao exercício imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos, líquido de retenções na fonte.

Existem dois patamares, em função do volume de negócios:

- Volume de negócios igual ou inferior a € 500.000,00

Pagamento por Conta = (Colecta exercício anterior - retenções na fonte ano anterior) x 80%

- Volume de negócios superior a € 500.000,00

Pagamento por Conta = (Colecta exercício anterior - retenções na fonte ano anterior) x 95%

O montante assim obtido é dividido pelas três prestações.

Os sujeitos passivos são dispensados de efectuar pagamentos por conta quando o imposto do exercício de referência para o respetivo cálculo for inferior a € 199,52.

Pela Lei do Orçamento do Estado para 2013 (Lei n.º 66-A/2012, de 31 de Dezembro) passou a ser possível, apenas limitar ou suspender o terceiro pagamento por conta. Antes desta alteração, a limitação ou suspensão poderiam ocorrer, logo no segundo pagamento.

A condição para suspender o terceiro pagamento é a verificação, pelo sujeito passivo que o montante do pagamento por conta já efetuado é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria coletável do período de tributação.

E se o montante do terceiro pagamento for superior à diferença entre o imposto total que o sujeito passivo julgar devido e as entregas já efetuadas, este pode limitar o terceiro pagamento a essa diferença.

Convém ter especial atenção às previsões de imposto devido no final do exercício que devem ser feitas para estes mecanismos de limitação e de suspensão, estabelecidos no art. 107º do CIRC, pois existem penalidades.

Assim, para além da possível coima, ainda se prevê a aplicação de juros compensatórios, quando se verificar, aquando da entrega da declaração periódica modelo 22, que deixou de ser paga uma importância superior a 20 % da que, em condições normais, teria sido entregue,

Tais juros compensatórios calculam-se desde o termo do prazo em que a entrega deveria ter sido efetuada até ao termo do prazo para o envio da declaração ou até à data do pagamento da



autoliquidação, se anterior.

12.3 PAGAMENTO ESPECIAL POR CONTA (PEC)

Trata-se de um único pagamento, embora possa ser realizado em duas prestações: em março e em outubro. Ou no terceiro e décimo meses, para as entidades que tenham um período de tributação diferente no ano civil.

Aplica-se, igualmente, apenas às entidades que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e aos não residentes com estabelecimento estável, estando previsto no art. 106º do CIRC.

Não há lugar a PEC, no exercício em que se inicia a atividade e no exercício seguinte.

Embora possa ter também a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, a insuficiência de coleta pode determinar que este pagamento fique em crédito, até um período de cinco exercícios (o próprio e os quatro exercícios seguintes) e até transformar-se numa “coleta mínima”.

O montante do pagamento especial por conta é igual a 1 % do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de € 1000, e, quando superior, é igual a este limite acrescido de 20 % da parte excedente, com o limite máximo de € 70 000. Ao montante assim apurado deduzem-se os pagamentos por conta calculados nos termos do artigo 105.º do CIRC, efetuados no período de tributação anterior.

Exemplo 1:

Volume de negócios de 2012: € 90.000

Pagamentos por conta calculados e efetuados em 2012: € 600

Cálculo1: $1\% \times 90.000 = 900$

Como é inferior ao limite mínimo considera-se tal limite, ou seja, € 1.000

Cálculo2: $€ 1.000 - € 600 = € 400$

Montante de PEC a efetuar: € 400 (a entregar numa prestação de € 400, ou em duas prestações de € 200).

Exemplo 2:

Volume de negócios de 2012: € 200.000

Pagamentos por conta calculados e efetuados em 2012: € 1.600



Cálculo1: $1\% \times 250.000 = 2.500$

Como é superior ao limite mínimo considera-se: $[1.000 + (2.500 - 1.000) \times 20\%] = 1.300$

Cálculo2: $\text{€ } 1.300 - \text{€ } 1.600 = - \text{€ } 300$

Não há PEC a entregar

Exemplo 3:

Volume de negócios de 2012: $\text{€ } 50.000.000$

Pagamentos por conta calculados e efetuados em 2012: $\text{€ } 10.000$

Cálculo1: $1\% \times 50.000.000 = 500.000$

Como é superior ao limite mínimo considera-se: $[1.000 + (500.000 - 1.000) \times 20\%] = 100.800$

Como resulta um valor superior ao limite máximo considera-se tal limite máximo: $\text{€ } 70.000$

Cálculo2: $\text{€ } 70.000 - \text{€ } 10.000 = \text{€ } 60.000$

Montante de PEC a efetuar: $\text{€ } 60.000$ (a entregar numa prestação de $\text{€ } 60.000$, ou em duas prestações de $\text{€ } 30.000$).

Só ficam dispensados de realização do PEC:

- a) 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;
- b) 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 desse processo;
- c) Os sujeitos passivos que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de atividade a que se refere o artigo 33.º do Código do IVA.



A situação prevista na alínea c) implica duas condições cumulativas, não bastando que se tenha entregue declaração de cessação para efeitos de IVA. Haverá que também se tenha deixado de efetuar vendas e/ou prestações de serviços.

Como se viu nos exemplos de cálculo do PEC, a manutenção desta obrigação não significa que, não possam existir situações em que o sujeito passivo apura que não há pagamento a realizar.

O PEC apurado será tanto menor, quanto maiores forem os pagamentos por conta calculados e realizados no ano anterior. Os quais, como se viu atrás dependem da existência de coleta no exercício anterior.

O pagamento especial por conta apenas pode ser deduzido à coleta apurada. Se não existe coleta ou esta é insuficiente, então tal pagamento, ou a parte que excede a coleta, fica em crédito para o exercício ou exercícios seguinte até ao limite de quatro exercícios posteriores ao da sua realização.

Findo este prazo de cinco exercícios para a sua dedução (o próprio exercício em que é feito e os quatro seguintes) só é possível pedir o reembolso deste pagamento, ou da parte remanescente, nas seguintes condições (art. 93º n.º 3 do CIRC):

a) O sujeito passivo não se afaste, em relação ao período de tributação a que diz respeito o pagamento especial por conta a reembolsar, em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do setor de atividade em que se inserem, a publicar em portaria do Ministro das Finanças;

b) A situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por acção de inspecção feita a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo período de tributação.

A Portaria referido na alínea a) nunca foi publicada mas tal não impede o pedido de reembolso. Porém, tal como sucede nas inspeções a pedido do sujeito passivo, a ação inspetiva referida na alínea b) é paga.

Se o sujeito passivo optar por não pedir o reembolso, após decorrido o período de dedução, o PEC ainda em crédito é gasto não fiscalmente aceite, pelo que tem de ser corrigido no quadro 07 da declaração modelo 22.

Em caso de cessação de atividade (em IRC) é possível pedir reembolso dos PEC (parte ainda não deduzida), que tenham sido efetuados no próprio exercício de cessação, ou nos três exercícios anteriores.

O pedido é formulado em requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direcção efetiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da atividade.

12.4 DERRAMA ESTADUAL E PAGAMENTOS ADICIONAIS POR CONTA

Estão previstos nos arts. 87º-A e 104º-A do CIRC.

São aplicáveis às entidades que exercem, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e aos não residentes com estabelecimento estável, quando tenham obtido um lucro tributável de montante superior a determinado valor. Para os exercícios de 2012 e 2013 esse limite de lucro tributável é de €1.500.000.

Aquando da entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22 há aplicação das taxas segundo os seguintes escalões:

Para o exercício de 2012



Derrama Estadual - exercício de 2012	
Rendimento tributável (euros)	Taxa
	(em percentagem)
De mais de 1.500.000 até 10.000.000	3
Superior a 10.000.000	5

O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda € 1.500.000, quando superior a € 10.000.000, é dividido em duas partes:

- uma, igual a € 8.500.000, à qual se aplica a taxa de 3 %;
- outra, igual ao lucro tributável que exceda € 10.000.000, à qual se aplica a taxa de 5 %.

Para o exercício de 2013

Derrama Estadual - exercício de 2013	
Rendimento tributável (euros)	Taxa
	(em percentagem)
De mais de 1.500.000 até 7.500.000	3
Superior a 7.500.000	5

O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda € 1.500.000, quando superior a € 7.500.000, é dividido em duas partes:

- uma, igual a € 6.000.000, à qual se aplica a taxa de 3 %;
- outra, igual ao lucro tributável que exceda € 7.500.000, à qual se aplica a taxa de 5 %.

A derrama adicional só incide sobre a parte do lucro tributável que exceda € 1.500.000.

Exemplo 1:

Derrama estadual relativa a 2012

Lucro tributável (2012): € 12.000.000

Cálculo da derrama estadual:

$$12.000.000 - 1.500.000 = 10.500.000$$

$$8.500.000 \times 3\% = 255.000$$



$$(10.500.000 - 8.500.000) \times 5\% = 100.000$$

$$\text{Derrama estadual} = 255.000 + 100.000 = \text{€ } 355.000$$

Exemplo 2:

Derrama estadual relativa a 2013

Lucro tributável (2013): € 10.000.000

Cálculo da derrama estadual:

$$10.000.000 - 1.500.000 = 8.500.000$$

$$6.000.000 \times 3\% = 180.000$$

$$(8.500.000 - 6.000.000) \times 5\% = 125.000$$

$$\text{Derrama estadual} = 180.000 + 125.000 = \text{€ } 305.000$$

Tal como sucede nos regulares pagamentos de IRC, também há adiantamentos de derrama estadual, que são os chamados pagamentos adicionais por conta. Estes são em número de três e são realizados também em:

- a) Julho;
- b) Setembro;
- c) 15 de dezembro

Ou no caso de empresas com período de tributação diferente do ano civil, o vencimento de cada uma das prestações dá-se nos seguintes meses do período de tributação

- a) 7º mês;
- b) 9º mês;
- c) dia 15 do 12º mês.

Os sujeitos passivos terão de efetuar os pagamentos adicionais por conta, quando no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual nos termos referidos no artigo 87.º-A do CIRC.



À semelhança do que sucede no pagamento (a final) da derrama estadual, para apuramento do valor dos pagamentos adicionais por conta devidos também se aplicam taxas segundo escalões de lucro tributável (neste caso relativo ao período de tributação anterior):

Para o exercício de 2012

Pagamentos adicionais por conta - exercício de 2012	
Lucro Tributável (euros)	Taxa
	(percentagem)
De mais de 1.500.000 até 10.000.000	2,5
Superior a 10.000.000	4,5

O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda €1.500.000, quando superior a €7.500.000, é dividido em duas partes:

- a) uma, igual a € 8.500.000, à qual se aplica a taxa de 2,5 %;
- b) outra, igual ao lucro tributável que exceda € 10.000.000, à qual se aplica a taxa de 4,5 %



Para o exercício de 2013

Pagamentos adicionais por conta - exercício de 2013	
Lucro Tributável (euros)	Taxa
	(percentagem)
De mais de 1.500.000 até 7.500.000	2,5
Superior a 7.500.000	4,5

O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda €1.500.000, quando superior a €7.500.000, é dividido em duas partes:

- a) uma, igual a € 6.000.000, à qual se aplica a taxa de 2,5 %;
- b) outra, igual ao lucro tributável que exceda € 7.500.000, à qual se aplica a taxa de 4,5 %

Também no cálculo dos pagamentos adicionais por conta, as taxas só são aplicadas à parte do lucro tributável obtido no exercício anterior, que exceda €1.500.000.

Exemplo 3:

Lucro tributável (2012): € 11.000.000

Cálculo dos pagamentos adicionais por conta (a efetuar em 2013):

$$11.000.000 - 1.500.000 = 9.500.000$$

$$6.000.000 \times 2,5\% = 150.000$$

$$(9.500.000 - 6.000.000) \times 4,5\% = 157.500$$

Total dos pagamentos adicionais por conta = 150.000 + 157.500 = € 307.500

13. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DOS SUJEITOS PASSIVOS



13.1 OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS

Os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes são obrigados a apresentar:

- Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação, nos termos dos artigos 118.º e 119.º do Código do IRC;
- Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º do Código do IRC;
- Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121.º do Código do IRC

Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação

Os modelos oficiais atualmente em vigor foram aprovados pela Portaria n.º 210/2007, de 20 de fevereiro, Diário da República, 1ª série, N.º 36, de 20 de fevereiro de 2007.

A declaração de inscrição no registo ou de início de atividade deverá 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 Coletivas sempre que esta seja legalmente exigida; ou
- no prazo de 15 dias a partir da data de apresentação a registo na Conservatória do Registo Comercial, sempre que o sujeito passivo esteja sujeito a registo comercial.

Com as medidas de simplificação introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 122/2009, de 21 de maio, foi aditado o artigo 72º-A – Comunicações obrigatórias ao Código do Registo Comercial, dispondo este:

“... 1 – É oficiosa e gratuitamente comunicado, por via eletrónica, o conteúdo dos seguintes atos de registo aos serviços da administração tributária e da segurança social:

- a) A inscrição no registo comercial;
- b) As alterações aos estatutos quanto à natureza jurídica, à firma, ao nome ou à denominação, à sede ou à localização de estabelecimento principal, ao capital e ao objeto;
- c) A designação e cessação de funções, por qualquer causa que não seja o decurso do tempo, dos órgãos de administração e fiscalização;
- d) A fusão e a cisão;
- e) A designação e cessação de funções, anterior ao encerramento da liquidação, de liquidatários;
- f) A nomeação e destituição do administrador de insolvência;
- g) A dissolução e o encerramento da liquidação.

- 2 – Para os efeitos do disposto na alínea g) do número anterior, no momento do registo do



encerramento da liquidação deve ser obrigatoriamente indicado o representante da entidade para efeitos tributários, nos termos do n.º 4 do artigo 19.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.

3 – As comunicações obrigatórias efetuadas nos termos dos números anteriores determinam que os serviços da administração tributária e da segurança social não podem exigir a apresentação das respetivas declarações...”

Apenas foi incorporado no Código do IRC a dispensa de entrega da declaração de alterações uma vez que ocorrerá a comunicação automática por parte das conservatórias do registo comercial quando as entidades estão sujeitas a registo comercial. A obrigação de entrega da declaração de inscrição no registo ou de início de atividade continua a ter que obrigatoriamente verificar-se. No caso de cessação de atividade na prática, muitas vezes já não se mostra necessária a entrega da declaração uma vez que a comunicação automática já estará a funcionar. Não obstante parece-nos prudente que o sujeito passivo verifique no cadastro a atualização das várias informações.

Os sujeitos passivos não residentes que obtenham rendimentos em território nacional não imputáveis a estabelecimento estável aqui situado, relativamente aos quais haja obrigação de apresentação da declaração periódica de rendimentos modelo 22, são igualmente obrigados a apresentar a declaração de inscrição no registo em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a contar da data da ocorrência do facto que originou o direito aos mesmos rendimentos.

De referir que no caso de ser obrigatória a nomeação de representante fiscal este deve ser aqui indicado, devendo constar expressamente a aceitação pelo representante. É o artigo 126º do Código do IRC que se refere quanto à representação de entidades não residentes.

Por defeito, as entidades não residentes sem estabelecimento estável em território nacional que aqui obtenham rendimentos, bem como os sócios ou membros das sociedades de transparência fiscal que não tenham sede nem direção efetiva em território português, são obrigadas a designar uma pessoa singular ou coletiva com residência, sede ou direção efetiva naquele território para as representar perante a administração fiscal quanto às suas obrigações referentes a IRC.

Esta nomeação 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.

As pessoas coletivas e outras entidades mencionadas no n.º 2 do artigo 8º do Código do IRC, que adotem um período de tributação não coincidente com o ano civil devem mencionar o período anual de imposto que pretendem adotar na declaração de inscrição no registo, mais precisamente no quadro 20 – IRC – Período de tributação diferente do ano civil. Ou em declaração de alterações, caso se trate de uma alteração.

A declaração de alterações de atividade deve ser entregue, sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração de inscrição no registo, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, salvo se outro prazo estiver expressamente previsto. As entidades inscritas no Fichero Central de Pessoas Coletivas que não estejam sujeitas no registo comercial, ficam dispensadas da entrega da declaração de alterações, sempre que as alterações em causa sejam de factos sujeitos a registo na Conservatória do Registo Comercial.

A declaração de cessação de atividade deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar da data da cessação de atividade. Lembramos que a cessação de atividade em sede de IRC, genericamente, ocorre com o pedido do registo do encerramento da liquidação conforme estabelecido no Ofício-Circulado n.º 20063/2002, de 5 de março, para esclarecimento ao disposto na alínea a) do n.º 5 do artigo 8º do Código do IRC.



Os sujeitos passivos não residentes que obtenham rendimentos em território nacional não imputáveis a estabelecimento estável aqui situado, relativamente aos quais haja obrigação de apresentação da declaração periódica de rendimentos modelo 22, são igualmente obrigados a apresentar a declaração de cessação de atividade no prazo de 30 dias da data em que tiver ocorrido a cessação da obtenção de rendimentos.

As declarações de inscrição no registo no caso de início de atividade, de alterações e de cessação de atividade serão substituídas por declaração verbal efetuada pelo sujeito passivo, sempre que o serviço de finanças ou outro local legalmente autorizado a receber tais declarações disponha de meios informáticos adequados. Tal declaração verbal dos elementos cadastrais será imediatamente introduzida no sistema informático e impressa em documento tipificado, sendo os elementos confirmados pelo declarante. Este documento será autenticado com a assinatura do funcionário recetor, substituindo para todos os efeitos legais as declarações em papel de modelo oficial. Tal documento deverá conter a vinheta do Técnico Oficial de Contas, assumindo este a responsabilidade fiscal do sujeito passivo a que respeitam as declarações.

Declaração periódica de rendimentos modelo 22

O modelo oficial da declaração periódica de rendimentos modelo 22 em vigor para o período de 2012 foi aprovado pelo Despacho n.º 16568-A/2012, de 28 de dezembro, Diário da República, 2ª série, N.º 251, de 28 de dezembro de 2012.

A declaração periódica de rendimentos modelo 22 deve ser enviada anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio, independentemente de esse dia ser útil, ou não. Os elementos constantes da declaração periódica de rendimentos devem concordar exatamente com os elementos obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, consoante o caso.

Os sujeitos passivos que tenham adotado um período de tributação diferente do ano civil devem proceder ao cumprimento de tal obrigação declarativa até ao último dia do 5º mês seguinte à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

Tal obrigação declarativa deve igualmente ser cumprida, no prazo anteriormente referido, relativamente ao período de transição, ou seja, ao período a que se refere a alínea d) do n.º 4 do artigo 8º do Código do IRC.

No caso de cessação de atividade a declaração periódica de rendimentos modelo 22 relativa ao período de tributação em que a mesma se verificou deve ser enviada até ao 30º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente de esse dia ser útil ou não útil. O mesmo prazo de aplicação relativamente ao período de tributação imediatamente anterior, quando ainda não tenha decorrido o prazo normal de entrega.

Por exemplo, admitindo a cessação de atividade a 15 de março de 2013, a declaração periódica de rendimentos modelo 22 relativa ao período da cessação (de 1 de janeiro a 15 de março) deverá ser entregue até 14 de abril de 2013. A mesma data, 14 de abril de 2013, será a data limite para entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22 relativa ao período de 2012 (que em circunstâncias normais, de continuação da atividade, seria até final de maio).

As entidades não residentes sem estabelecimento estável em território nacional que obtenham rendimentos que não sejam sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, são igualmente obrigadas a enviar a declaração periódica de rendimentos modelo 22 nos seguintes prazos previstos no n.º 5 do artigo 120º do Código do IRC:

“... a) Relativamente a rendimentos derivados de imóveis, excetuados os ganhos resultantes da sua



transmissão onerosa, a ganhos mencionados na alínea b) do n.º 3 do artigo 4.º, e a rendimentos mencionados nos n.ºs 3) e 8) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º, até ao último dia do mês de maio do ano seguinte àquele a que os mesmos respeitam, ou até ao 30.º dia posterior à data em que tenha cessado a obtenção dos rendimentos, independentemente de esse dia ser útil ou não útil;

b) Relativamente a ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, até ao 30.º dia posterior à data da transmissão, independentemente de esse 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 da aquisição, independentemente de esse dia ser útil ou não útil...”

Conforme já foi referido quando abordámos o tema, quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a sociedade dominante deve enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo. Cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos na qual seja determinado o imposto como se aquele regime não fosse aplicável.

Os sujeitos passivos isentos nos termos previstos no artigo 9º do Código do IRC (Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social), não ficam abrangidos por esta obrigação declarativa, exceto se os mesmos se encontrarem sujeitos por qualquer tributação autónoma.

As entidades não residentes que apenas aufram em território português rendimentos isentos também não se encontram abrangidos por esta obrigação declarativa.

As entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, ainda que não sujeitas a IRC, têm que proceder à entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22, aliás, será nesta declaração que indicam o seu enquadramento neste regime de tributação.

No caso das sociedades ou outras entidades em liquidação, as diversas obrigações declarativas são da competência dos respetivos liquidatários ou do administrador da falência.

Admite-se a possibilidade de entrega de declaração de rendimentos referente ao período da liquidação, com o limite de dois anos.

Declaração de rendimentos de substituição

A declaração de substituição deve ser totalmente preenchida, como se de uma primeira declaração se tratasse. O eventual diferencial de imposto que exista será apurado no documento para pagamento gerado aquando da submissão eletrónica da declaração.

Quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efetivo, pode ser apresentada declaração de substituição, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido, e efetuado o pagamento do imposto em falta.

A autoliquidação de que tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efetivo 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 previsto conta-se a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.

O Ofício-Circulado n.º 14/93, de 23 de novembro, estabelece que as componentes positivas ou negativas do lucro tributável devem ser imputadas ao período a que respeitam, pelo que existindo correções que respeitem a períodos anteriores, haverá lugar a entrega de declaração de substituição.



A entrega de uma declaração de rendimentos de substituição fora do prazo legal estabelecido para a mesma dará lugar a coima.

Declaração anual de informação contabilística e fiscal

O cumprimento da obrigação de entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal verificar-se-á através da Informação Empresarial Simplificada.

A Informação Empresarial Simplificada (IES) criada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro, agrega num único ato o cumprimento das seguintes obrigações:

- Entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º e 121.º do CIRCI e no n.º 1 do artigo 113.º do CIRIS, quando respeite a pessoas singulares titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada (EIRL);
- Registo da prestação de contas junto das conservatórias do registo comercial (n.º 1 do artigo 15.º do Código do Registo Comercial);
- Prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística (n.º 1 do artigo 6.º da Lei do Sistema Estatístico Nacional);
- Prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal (artigo 13.º da Lei Orgânica do Banco de Portugal).

Esta declaração deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 15 de julho, independentemente de este dia ser útil ou não útil. Os elementos dela constante devem corresponder exatamente aos dados obtidos da contabilidade ou registos de escrituração consoante o caso.

Os sujeitos passivos que tenham adotado um período de tributação não coincidente com o ano civil devem cumprir tal obrigação declarativa até ao dia 15 do 7º mês posterior à data do termo desse período de tributação, reportando-se a informação ao período de tributação para efeitos dos anexos de IRC e anexos estatísticos e, para efeitos dos anexos do IVA e do Imposto do Selo ao ano civil cujo termo naquele período se inclua.

No caso de cessação de atividade, a declaração relativa ao período de tributação em que a mesma se verificou, deve ser entregue no mesmo prazo da declaração de rendimentos modelo 22, isto é, deve ser enviada até ao 30º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente de esse dia ser útil ou não útil. O mesmo prazo de aplica relativamente ao período de tributação imediatamente anterior, quando ainda não tenha decorrido o prazo normal de entrega.

Outras obrigações declarativas

O artigo 128º do Código do IRC remete os sujeitos passivos de IRC para as diversas obrigações existentes em sede de IRS, mais precisamente artigos 119º e 120º do Código do IRS.

Declaração mensal de remunerações – subalínea i) da alínea c) do n.º 1 do artigo 119º do Código do IRS

As entidades pagadoras de rendimentos de trabalho dependente ainda que isentos ou não sujeitos a tributação nos termos previstos nos artigos 2º e 12º do Código do IRS, deverão entregar até dia



10 do mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição a nova declaração mensal de remunerações aprovada pela Portaria n.º 6/2013, de 10 de janeiro. A este respeito foi já emitido o Ofício-Circulado n.º 20164/2013, de 7 de fevereiro.

Modelo 10 – subalínea ii) da alínea c) do n.º 1 do artigo 119º do Código do IRS

A declaração modelo 10 destina-se a declarar os rendimentos sujeitos a imposto, auferidos por sujeitos passivos de IRS ou de IRC residentes no território nacional, bem como as respetivas retenções na fonte. Deverá ser entregue por transmissão eletrónica de dados (obrigatoriamente no caso de sujeitos passivos de IRC) até ao final do mês de fevereiro do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos e retenções na fonte. Os impressos atualmente em vigor foram aprovados pela Portaria n.º 314/2011, de 29 de dezembro.

Modelo 30 – alínea a) do n.º 7 do artigo 119º do Código do IRS

A declaração modelo 30 é de entrega obrigatória sempre que sejam pagos ou colocados à disposição rendimentos a entidades não residentes, devendo ser apresentada, através de transmissão eletrónica de dados, até ao fim do segundo mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos. Os impressos atualmente em vigor foram aprovados pela Portaria n.º 16/2012, de 19 de janeiro.

Os originais dos formulários e outros documentos de prova que justifiquem a não aplicação de qualquer taxa de imposto, utilização de taxas reduzidas ou outras situações, deverão ser conservados na posse da declarante pelo prazo de dez anos, devendo ser exibidos à administração tributária sempre que solicitados.

Modelo 39 – a alínea b) do n.º 12 do artigo 119.º do CIRS.

A declaração modelo n.º 39 é de entrega obrigatória pelas entidades devedoras e pelas entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respetivos titulares pessoas singulares residentes em território português e que não beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa, rendimentos de capitais a que se refere o artigo 71.º do CIRS ou quaisquer rendimentos de capitais sujeitos a retenção na fonte a título definitivo de montante superior a € 25. A declaração deve ser apresentada através de transmissão eletrónica de dados, até ao final do mês de janeiro do ano seguinte.

13.2 PROCESSO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL

Estabelece o artigo 130º do Código do IRC que os sujeitos passivos de IRC, com exceção dos isentos nos termos do artigo 9.º, são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da IES, com os elementos contabilísticos e fiscais que se mostrem necessários.

O referido processo deve estar centralizado em estabelecimento ou instalação situada em território português ou nas instalações do representante fiscal, quando o sujeito passivo não tenha



a sede ou direção efetiva em território português e não possua estabelecimento estável aí situado. Sempre que notificados para o efeito, os sujeitos passivos devem proceder à entrega do processo de documentação fiscal e da documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência.

Os sujeitos passivos incluídos no cadastro especial de contribuintes e as sociedades a que seja aplicado o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades são obrigadas a proceder à entrega do dossiê fiscal juntamente com a declaração anual de informação contabilista e fiscal.

A Portaria n.º 92º-A/2011, de 28 de fevereiro, enumera os documentos que devem obrigatoriamente constar do dossiê fiscal:

- Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos;
- Lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis;
- Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários;
- Mapa, de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias;
- Mapa, de modelo oficial, das depreciações e amortizações;
- Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal;
- Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação;
- Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71.º do CIRC);
- Mapa de controlo das correções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade;
- Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente, nos termos:
 - a) Dos artigos 38.º, 49.º, 63.º, 64.º, 66.º, 67.º, 78.º e 120.º do Código do IRC;
 - b) Do artigo 78.º do Código do IVA;
 - c) Do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho;
 - d) Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

Além dos elementos elencados, os sujeitos passivos juntamente com os seus Técnicos Oficiais de Contas devem integrar neste processo de documentação fiscal outros elementos comprovativos das operações realizadas ou que se mostrem necessários para efeitos de historial da entidade, entre outras possibilidades, naturalmente.

13.3 OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS



As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que permita o controlo do lucro tributável.

A contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais vigentes e refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo, de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos restantes.

As operações devem ser registadas cronologicamente, no prazo máximo de 90 dias contados do mês a que respeitam, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos e todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário.

Os livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos. Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação de conservação é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos.

Após autorização do Diretor Geral dos Impostos, os documentos (que não sejam documentos autênticos ou autenticados) podem ser substituídos por microfilmes que constituam a sua reprodução fiel, para efeitos fiscais, depois de decorridos três períodos de tributação após aquele a que se destinam.

É ainda permitido o arquivamento em suporte eletrónico das faturas ou de quaisquer outros documentos com relevância fiscal emitidos pelo sujeito passivo, desde que processados por computador, nos termos legais definidos.

As entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola 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 sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
- c) Registo de inventário, em 31 de dezembro, dos bens suscetíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

Relativamente a eventuais rendimentos comerciais que as entidades sem fins lucrativos obtenham a título acessório deverá ser organizada uma contabilidade que permita o apuramento do lucro apurado nessas atividades. Não obstante, tal não se aplica quando os rendimentos totais obtidos em cada um dos dois exercícios anteriores não excedam € 150.000,00 e o sujeito passivo não opte por organizar uma contabilidade que permita o controlo do lucro apurado nessas atividades.

As obrigações contabilísticas referidas para as entidades que não exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola são as que resultam do Código do IRC. Na prática este tipo de entidades – as entidades do setor não lucrativo – devem observar o disposto na normalização contabilística vigente.



Estabelece o n.º 1 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março que “... a normalização contabilística para as ESNL aplica-se às entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo...”.

A dispensa de organização da contabilidade de acordo com a normalização contabilística prevista para as entidades do setor não lucrativo encontra-se prevista no n.º 1 do Art. 10º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, que refere: “... ficam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam € 150.000 em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras...”.

Pelo exposto, se determinada entidade do setor não lucrativo não ultrapassar em nenhum dos dois anos anteriores € 150.000,00 em vendas e outros rendimentos, ficam dispensadas de tal normalização contabilística, ficando obrigadas (caso não exerçam a anterior opção) à prestação de contas em regime de caixa. Tal norma não circunscreve o limite de € 150.000,00 a nenhuma natureza de rendimentos, pelo que pode interpretar-se como abrangendo todos os rendimentos, independentemente de serem rendimentos provenientes dos seus fins estatutários ou serem rendimentos comerciais obtidos a título acessório.

Em suma, uma entidade sem fins lucrativos que não obtenha a título acessório rendimentos de natureza comercial, industrial ou agrícola deverá observar unicamente o disposto no Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março. Assim, se o rendimento proveniente de vendas e outros rendimentos ultrapassar durante dois anos consecutivos € 150.000,00 deverá adotar a norma contabilística para as entidades do setor não lucrativo e demais diplomas relacionados. Se não ultrapassar tal montante durante dois anos consecutivos e não optar pela normalização contabilística vigente deverá proceder à prestação de contas em regime de caixa.

Por outro lado, se uma entidade sem fins lucrativos obtiver a título acessório rendimentos de natureza comercial, industrial ou agrícola, devem observar, além do diploma referido também o disposto no Art. 124º do Código do IRC. Assim, se o valor total dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo (comerciais e não comerciais) ultrapassarem o limite de € 150.000,00 então deverá obrigatoriamente possuir contabilidade organizada nos rendimentos comerciais obtidos a título acessório. Caso não se ultrapasse o valor limite então poderão apenas possuir o registo de rendimentos, encargos e inventários.

A contabilidade ou a escrituração atrás referida deve ser centralizada em estabelecimento ou instalação situado no território português, nos seguintes termos:

- No tocante às pessoas coletivas e outras entidades residentes naquele território, a centralização abrange igualmente as operações realizadas no estrangeiro;
- No que respeita às pessoas coletivas e outras entidades não residentes mas que disponham de estabelecimento estável, a centralização abrange apenas as operações que sejam imputadas. Esta informação deve constar do cadastro fiscal do sujeito passivo.

13.4 OBRIGAÇÃO DE POSSUIR SAFT-(PT)

Esta obrigação decorre do disposto no n.º 8 do art. 123º do CIRC e foi, inicialmente, regulamentada pela Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março. A estrutura de dados anexa a esta Portaria foi alterada pela Portaria n.º 1192/2009, de 8 de outubro, e em 23 novembro de 2012 foi novamente



objeto de alterações pela Portaria n.º 382/2012

O SAFT-(PT) (Standard audit file for tax purposes) é um ficheiro que contém dados que são recolhidos do programa de contabilidade e/ou do programa de faturação. Em virtude do seu formato standard (em xml) pode ser facilmente lido e os dados nele constantes podem ser usados por outros programas apenas com alguma prévia configuração.

Esta obrigação vigora desde 1 de janeiro de 2008 e aplica-se apenas às entidades que exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sejam estas sujeitas passivas residentes ou não residentes com estabelecimento estável.

Está associada à posse de programa informático de contabilidade e de programa informático de faturação. O que significa que se o sujeito passivo não possuir programa informático para organizar e realizar a contabilidade não há obrigação de ter e facultar o SAFT-(PT) da contabilidade.

Igualmente se não possuir, nem for obrigado a possuir programa informático de faturação, não terá de dispor e facultar o SAFT-(PT) da faturação.

Mas mesmo que o sujeito passivo esteja dispensado de uso obrigatório de programa de faturação certificado, por exemplo quando o software de faturação tenha sido desenvolvido internamente e o sujeito seja detentor dos respetivos direitos de autor, o referido programa deverá ter capacidade de gerar e exportar o ficheiro SAF-T (PT).

Interessa reter que os dados exportados pelo ficheiro SAFT-(PT) da faturação são distintos daqueles que são gerados pelo SAFT-(PT) da contabilidade. Quando estes dois módulos (faturação e contabilidade) estejam integrados no mesmo programa de gestão, há referência cruzada entre alguns dos dados destes dois módulos.

13.5 OBRIGAÇÃO DE POSSUIR PROGRAMA DE FATURAÇÃO CERTIFICADO

Resulta do disposto no n.º 9 do art.123º do CIRC, norma que foi regulamentada pela Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho. Em 2012 esta Portaria foi objeto de alteração pela Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de janeiro.

Nos termos destes normativos os sujeitos passivos de IRC que exercem a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (mas também os sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada), para emitir faturas ou faturas simplificadas, ficam obrigados a utilizar, exclusivamente programas de faturação que tenham sido objeto de prévia certificação pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Esta obrigação implica que os sujeitos passivos por ela abrangidos deixem de poder emitir faturas ou faturas simplificadas através de impressos emitidos em tipografias (em papel), excetuando-se



em caso de inoperacionalidade do programa. Nesta situação, as faturas tipográficas emitidas terão de ser, posteriormente, recuperadas para o programa informático.

Ficam dispensados de possuir programa de faturação certificado, os sujeitos passivos que reúnam, pelo menos uma das seguintes condições:

- a) Utilizem software produzido internamente ou por empresa integrada no mesmo grupo económico, do qual sejam detentores dos respetivos direitos de autor;
- b) Tenham tido, no período de tributação anterior, um volume de negócios igual ou inferior a € 100.000;
- c) Tenham tido, no período de tributação anterior, um número de faturas ou faturas simplificadas inferior a 1000 unidades;
- d) Efetuem transmissões de bens através de aparelhos de distribuição automática ou prestações de serviços em que seja habitual a emissão do talão, bilhete e ingresso ou de transporte, senha ou outro documento pré-impresso e ao portador comprovativo do pagamento.

Mas os sujeitos passivos, ainda que abrangidos pelas condições de dispensa atrás referida em função do volume de negócios obtido no ano anterior ou do número de documento emitidos, ficam obrigados a possuir programa informático certificado quando adquiram ou tenham adquirido programa informático de faturação, a partir de 1 de abril de 2012.

Ficam ainda abrangidos por esta obrigação, os sujeitos passivos que utilizem programa informático multi-empresa. E ainda que usem tal programa somente para emitir a sua própria faturação.

Incluem-se na definição de programa multiempresa, os programas que sejam usados para fazer auto faturação (emissão de faturas por parte do adquirente dos bens ou serviços).

Evolução do requisito “volume de negócios”

Volume de negócios		Período de aplicação da obrigação
Ano de referência	Montante	
2010	250.000	de 1 Jan a 31 Dez 2011
2011	150.000	de 1 Jan a 31 de março
2011	125.000	de 1 abril a 31 Dez 2012
2012	100.000	a partir de 1 Jan 2013



14. FISCALIZAÇÃO E GARANTIAS DOS SUJEITOS PASSIVOS

O cumprimento das obrigações impostas pelo Código do IRC é fiscalizado, em geral, e dentro dos limites da respetiva competência, por todas as autoridades, corpos administrativos, repartições públicas, pessoas coletivas de utilidade pública e, em especial, pela Direção-Geral dos Impostos.

A fiscalização em especial das disposições do presente Código rege-se pelo disposto no artigo 63.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, e no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro.

A Autoridade Tributária e Aduaneira organiza um registo dos sujeitos passivos de IRC com base nas declarações de inscrição no registo entregues pelos mesmos. Este será atualizado mediante as alterações constantes de declarações de alterações entregues. O cancelamento da inscrição no registo verifica-se face à respetiva declaração de cessação ou em consequência de outros elementos de que a Administração Fiscal disponha.

Simultaneamente, o serviço fiscal competente deve organizar em relação a cada sujeito passivo um processo, com carácter sigiloso, em que se incorporem as declarações e outros elementos que se relacionem com o mesmo. Os sujeitos passivos, através de representante devidamente credenciado, podem examinar no respetivo serviço fiscal o seu processo individual.

Os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar ou impugnar a respetiva liquidação, ou a matéria coletável que for determinada que não dê origem a liquidação de IRC, efetuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário. Tal faculdade é igualmente conferida à autoliquidação, à retenção na fonte, aos pagamentos por conta e ao pagamento especial por conta, nos termos e prazos previstos nos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A reclamação, pelo titular dos rendimentos ou seu representante, da retenção na fonte de importâncias total ou parcialmente indevidas só tem lugar quando essa retenção tenha carácter definitivo e deve ser apresentada no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior. Neste caso, a impugnação é obrigatoriamente precedida de reclamação para o diretor de finanças competente, nos casos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Sempre que, estando pago o imposto, se determine, em processo gracioso ou judicial, que na liquidação houve erro imputável aos serviços, são liquidados juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.



BIBLIOGRAFIA

Base de dados – SITOC

FERREIRA, Henrique Quintino – A determinação da matéria coletável do IRC, Editora Rei dos Livros, 13ª Edição, abril 2000

MORAIS, Rui Duarte – Apontamentos ao IRC. Almedina, 2009 ISBN 978-972-40-3324-2

SANCHES, J. L. Saldanha – Manual de Direito Fiscal (2ª Edição). Coimbra Editora, 2002 Depósito legal n.º 184755/2002

SILVA, João Miguel Gonçalves da – Os conflitos entre a fiscalidade e a contabilidade no âmbito do trabalho de revisão/auditoria, Revista Revisores e Auditores n.º 52, Janeiro-Março 2011

VASCONCELOS, André Alpoim e PINTO, Cristina – Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações, Areal Editores, junho de 2011

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas Pereira – Fiscalidade. Almedina, 2005 Depósito legal n.º 231829/05

Anexos



ANEXO 1 - MODELO 22 - FOLHA DE ROSTO

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2013	 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO	1		2																		
		02 ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL	SERVÍÇO DE FINANÇAS		1	CÓDIGO																	
		 IRC MODELO 22																					
↑	ANTES DE PREENCHER ESTA DECLARAÇÃO LEIA COM ATENÇÃO AS INSTRUÇÕES QUE A ACOMPANHAM	03 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO																					
		1 DESIGNAÇÃO			2 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)																		
		3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO																					
↑	MUITO IMPORTANTE	<table border="1"><tr><td>Residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola</td><td>Residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola</td><td>Não residente com estabelecimento estável</td><td>Não residente sem estabelecimento estável</td></tr><tr><td>1 </td><td>2 </td><td>3 </td><td>4 </td></tr></table>						Residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola	Residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola	Não residente com estabelecimento estável	Não residente sem estabelecimento estável	1	2	3	4								
		Residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola	Residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola	Não residente com estabelecimento estável	Não residente sem estabelecimento estável																		
		1	2	3	4																		
4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS																							
↑	MUITO IMPORTANTE	<table border="1"><tr><td>Genral</td><td>Isenção definitiva</td><td>Isenção temporária</td><td>Redução de taxa</td><td>Simplificado</td><td>Transparência fiscal</td></tr><tr><td>1 </td><td>3 </td><td>4 </td><td>5 </td><td>6 </td><td>7 </td></tr></table>						Genral	Isenção definitiva	Isenção temporária	Redução de taxa	Simplificado	Transparência fiscal	1	3	4	5	6	7				
		Genral	Isenção definitiva	Isenção temporária	Redução de taxa	Simplificado	Transparência fiscal																
		1	3	4	5	6	7																
<table border="1"><tr><td>Grupos de sociedades</td><td>NIF da sociedade do titular</td><td>Pretende exercer a opção pelo regime do art.º 62.º, n.º 1.º (art.º 62.º, n.º 1.º da Lei n.º 26, de 2000, de 28 de maio)</td><td>Ocorreu alguma das situações referidas no art.º 67.º, n.º 2.º?</td></tr><tr><td>8 </td><td>9 </td><td>Sim 10 </td><td>Sim 11 </td></tr></table>						Grupos de sociedades	NIF da sociedade do titular	Pretende exercer a opção pelo regime do art.º 62.º, n.º 1.º (art.º 62.º, n.º 1.º da Lei n.º 26, de 2000, de 28 de maio)	Ocorreu alguma das situações referidas no art.º 67.º, n.º 2.º?	8	9	Sim 10	Sim 11										
Grupos de sociedades	NIF da sociedade do titular	Pretende exercer a opção pelo regime do art.º 62.º, n.º 1.º (art.º 62.º, n.º 1.º da Lei n.º 26, de 2000, de 28 de maio)	Ocorreu alguma das situações referidas no art.º 67.º, n.º 2.º?																				
8	9	Sim 10	Sim 11																				
04 CARACTERÍSTICAS DA DECLARAÇÃO																							
↑	MUITO IMPORTANTE	1 TIPO DE DECLARAÇÃO																					
		<table border="1"><tr><td>1 1.ª Declaração do período</td><td>2 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 1 e 2)</td><td>3 Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4)</td></tr><tr><td>4 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 5 e 6)</td><td>5 Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4) fora do prazo legal</td><td>6 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.º 3)</td></tr></table>					1 1.ª Declaração do período	2 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 1 e 2)	3 Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4)	4 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 5 e 6)	5 Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4) fora do prazo legal	6 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.º 3)											
		1 1.ª Declaração do período	2 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 1 e 2)	3 Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4)																			
4 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.ºs 5 e 6)	5 Declaração de substituição (art.º 64.º, n.º 4) fora do prazo legal	6 Declaração de substituição (art.º 122.º, n.º 3)																					
<table border="1"><tr><td>Ano</td><td>Mês</td><td>Dia</td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>					Ano	Mês	Dia																
Ano	Mês	Dia																					
05 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO TOC																							
↑	MUITO IMPORTANTE	<table border="1"><tr><td>NIF do representante legal</td><td>1 </td><td colspan="3">Data de inscrição</td><td>3 </td></tr><tr><td colspan="5"></td></tr><tr><td>NIF do técnico oficial de contas</td><td>2 </td><td colspan="3"></td><td></td></tr></table>					NIF do representante legal	1	Data de inscrição			3						NIF do técnico oficial de contas	2				
		NIF do representante legal	1	Data de inscrição			3																
NIF do técnico oficial de contas	2																						



67	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL				
A. AGRREGAR	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	*	*	*
	Variações patrimoniais positivas são refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciables e ativos intangíveis com vida útil indefinida (art.º 22.º, n.º 1, al. b))	702	*	*	*
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 158/2008, de 13/7)	703	*	*	*
	Variações patrimoniais negativas são refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	*	*	*
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 158/2008, de 13/7)	705	*	*	*
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	*	*	*
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	*	*	*
	SOMA (somos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	*	*	*
	Margem coletiva / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	*	*	*
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	*	*	*
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 3)	711	*	*	*
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 8)	712	*	*	*
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	*	*	*
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 10)	714	*	*	*
	Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	715	*	*	*
	Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1)	716	*	*	*
	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	*	*	*
	Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 23.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 25.º)	718	*	*	*
	Depreciações e amortizações (art.º 24.º, n.º 1), perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis (art.º 25.º, n.º 4) e deteriorizações excecionais (art.º 26.º), não aceites como gastos	719	*	*	*
	40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 18.º, n.º 2 do D.L. 28/2008, de 14/6)	720	*	*	*
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 18.º, n.º 3 e 28.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	*	*	*
	Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	*	*	*
	Realizações de utilidade social são dedutíveis (art.º 42.º)	723	*	*	*
	IRC e outros impostos que dizem ou indistintamente incidem sobre os lucros: (art.º 45.º, n.º 1, al. a))	724	*	*	*
	Impostos diferidos (art.º 45.º, n.º 1, al. a))	725	*	*	*
	Encargos antecipados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficialmente (art.º 45.º, n.º 1, al. b))	726	*	*	*
	Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar (art.º 45.º, n.º 1, al. c))	727	*	*	*
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações (art.º 45.º, n.º 1, al. d))	728	*	*	*
	Indemnizações por eventos subsequentes (art.º 45.º, n.º 1, al. e))	729	*	*	*
	Ajuda de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 45.º, n.º 1, al. f))	730	*	*	*
	Encargos não devidamente documentados (art.º 45.º, n.º 1, al. g))	731	*	*	*
	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor (art.º 45.º, n.º 1, al. h))	732	*	*	*
	Encargos com combustíveis (art.º 45.º, n.º 1, al. i))	733	*	*	*
	Juros de depósitos (art.º 45.º, n.º 1, al. j))	734	*	*	*
	Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais (art.º 45.º, n.º 1, al. n))	735	*	*	*
	Contribuição sobre o setor bancário (art.º 45.º, n.º 1, al. o))	736	*	*	*
	Menos-valias contabilísticas	737	*	*	*
	50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, parte final)	738	*	*	*
	Mais-valia fiscal resultante de mutações no modelo de valorização (art.º 46.º, n.º 6, al. b))	739	*	*	*
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais, sem intangível de reinvestimento (art.º 46.º)	739	*	*	*	



07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)			
A. ACRESCER (cont.)	50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de investimento (art.º 48.º, n.º 1, 4 e 5)	740	-	-
	Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6 e 7)	741	-	-
	Mais-valias fiscais - regime transitório (art.º 7.º, n.º 1, al. b) da Lei n.º 30-03/2008, de 29 de dezembro e art.º 32.º, n.º 3 da Lei n.º 109-03/2008, de 27 de dezembro)	742	-	-
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	-	-
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	-	-
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 64.º, n.º 3 al. a))	745	-	-
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitos a um regime fiscal privilegiado (art.º 65.º)	746	-	-
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitos a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	-	-
	Subcapitalização (art.º 67.º, n.º 1)	748	-	-
	Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º 68.º)	749	-	-
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.º 74.º, 75.º e 77.º)	750	-	-
	Doativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 82.º e 86.º do EBF e Estatuto do Mecenado Científico)	751	-	-
	Encargos financeiros não dedutíveis (art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	-	-
		762	-	-
	SOMA (campos 705 e 702)	763	-	-
A. DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeto económico, plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (art.º 22.º al. f) do D.R. 25/2003, de 14/9)	754	-	-
	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AGE (art.º 6.º)	765	-	-
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	766	-	-
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: risco de juros (art.º 18.º, n.º 5)	767	-	-
	Avaliação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 6)	768	-	-
	Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 8)	769	-	-
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	760	-	-
	Pagamento ou cessação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação do emprego, benefícios de reforma e outros benefícios, pós-emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	761	-	-
	Reserva de ajustamentos em inventários tributados (art.º 20.º, n.º 3) e de perdas por incapacidade tributadas (art.º 36.º, n.º 3)	762	-	-
	Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. 25/2003, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por impairment de ativos depreciáveis ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações económicas (art.º 36.º, n.º 4)	763	-	-
	Reserva de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 3 e 38.º, n.º 4)	764	-	-
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativas para impostos	765	-	-
	Impostos diferidos (art.º 45.º, n.º 1, al. a))	766	-	-
	Mais-valias contabilísticas	767	-	-
	50% da mais-valia fiscal resultante de mudanças na medida de subcaptação (art.º 46.º, n.º 5.º al. b) e art.º 46.º, n.º 3, parte final e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 46.º, n.º 3, 1.ª parte)	768	-	-
	Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 48.º)	769	-	-
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	770	-	-
	Eliminação do duplo-tributação económico dos lucros distribuídos (art.º 51.º)	771	-	-
	Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão (art.º 64.º, n.º 3, al. b))	772	-	-
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 75.º e 77.º)	773	-	-
	Benefícios Fiscais	774	-	-
		775	-	-
	SOMA (campos 764 e 775)	776	-	-
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 763) (A transpor para o Dado 06)	777	-	-
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 769 > 776) (A transpor para o Dado 08)	778	-	-



08 REGIMES DE TAXA								
08.1 REGIMES DE REDUÇÃO DE TAXA				AGREGAR COM O		TAXAS DE TRIBUTAÇÃO		
Estabelecimentos de ensino particular (art.º 93.º do EBF)				242		20%		
Benefícios relativos à interioridade (art.º 43.º do EBF)				245		10% / 15%		
Estatuto Fiscal Cooperativo (art.º 7.º, n.º 3 da Lei n.º 55/93, de 16 de dezembro)				248		20%		
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º do EBF)				255		3 %		
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 36.º do EBF)				255		4 %		
				247				
08.2 REGIME GERAL				AGREGAR COM O		TAXAS DE TRIBUTAÇÃO		
Região Autónoma dos Açores (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 99 / A, de 20 de janeiro)				249		17,5%		
Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 2001 / M, de 25 de fevereiro)				249		20%		
Percursos pediatra de entidades não residentes sem estabelecimento estável (art.º 87.º, n.º 4, alínea f))				262		10%		
Mais-valias imobiliárias / Incrementos patrimoniais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável (art.º 87.º, n.º 4)				263		20%		
Mais-valias mobiliárias obtidas por entidades não residentes sem estabelecimento estável (art.º 87.º, n.º 4)				265		25%		
Outros rendimentos obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável				264				

09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL								
(transporte do Q. 07)	C44.	Regime geral	C44.	Com redução de taxa	C66.	Com isenção	C44.	Regime Simplificado
1. PREJUÍZO FISCAL	301	-	312	-	323	-		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	-	313	-	324	-	400	-

Regime Especial dos Grupos de Sociedades

Soma algebrica dos Resultados Fiscais

380 -

Lucros distribuídos (art. 70.º, n.º 3)

381 -

Valor Líquido

382 -

Prejuízos individuais deduzidos, verificados em períodos anteriores ao início de aplicação do regime

386 -

MF

Prejuízos fiscais dedutíveis	303	-	314	-	325	-	401	-
Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art.º 76.º, n.º 1)	383	-	386	-	399	-	392	-
Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art.º 15.º, n.º 1, al. c))	304	-	357	-	390	-	393	-
Prejuízos fiscais não dedutíveis (art.º 92.º, n.º 6)	385	-	388	-	391	-	394	-
3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	309	-	320	-	381	-	407	-
Benefícios fiscais	310	-	321	-	392	-	408	-
4. MATÉRIA COLETÁVEL: (2 - 3)	311	-	322	-	393	-	409	-

Existindo prejuízos fiscais com transmissão autorizada, indique:

Total do valor utilizado no período (397-A + 397-B)

397 -

Valor utilizado no período (art.º 16.º, n.º 1 al. c))

397-A -

Valor utilizado no período (art.º 76.º, n.º 1 e 3)

397-B -

MF

MF

346 -

MATÉRIA COLETÁVEL NÃO ISENTA (311 + 322 ou 409)



10	CÁLCULO DO IMPOSTO			
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) - (311 x 12,5%)		347-A		
Imposto à taxa normal - (311 x 35%)		347-B		
Imposto a outras taxas - (322 ou 409 x taxa: 348 %)		349		
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores		350		
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira		370		
COLETA - (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)			351	
Dupla tributação internacional (art.º 81.º)		353		
Benefícios fiscais		355		
Pagamento especial por conta (art.º 83.º)		356		
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 356)			357	
IRC LIQUIDADO (351 - 357) ≥ 0			358	
Resultado da liquidação (art.º 92.º)			371	
Retenções na fonte		359		
Pagamentos por conta (art.º 105.º)		360		
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) ≥ 0			361	
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360) < 0			362	
IRC de períodos anteriores		363		
Reposição de benefícios fiscais		372		
Demais		364		
Demais estadual (art.º 87.º - A)		373		
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º - A)		374		
Tributações autónomas		365		
Juros compensatórios		366		
Juros de mora		368		
TOTAL A PAGAR (361 ou (-) - 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 368) ≥ 0			367	
TOTAL A RECUPERAR [(-) - 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 368) = 0			369	
JUNTA COMPENSATÓRIA				
Discriminação do valor indicado no campo 366 do Quadro 10:				
Juros compensatórios declarados por si/mes na entrega da declaração		368-A	Juros compensatórios declarados por outros meios	
11	OUTRAS INFORMAÇÕES			
Total de rendimentos do período		410	Determinações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente (art.º 83.º, n.º 13, al. a)	
Volume de negócios do período		411	Custos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes (art.º 80.º, n.º 13, al. b)	
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 3)		420	Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IUT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 139.º	
Encargos com viaturas (art.º 88.º, n.º 4)		421	Data em que ocorreu a extinção das partes sociais (art. 51.º, n.º 2 e art. 88.º, n.º 11)	
Despesas de representação (art.º 88.º, n.º 7)		414	Tendo-se de reconhecer, indica-se esta pelo apuramento das somas contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 108/2005, de 10 de julho (art. 5.º da Lei n.º 259/05, de 2 de setembro)	
Encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do interessado (art.º 86.º, n.º 6)		415		
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam da isenção total ou parcial (art.º 86.º, n.º 11)		417		
12	RETENÇÕES NA FONTE			
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)		1	RETENÇÃO NA FONTE	
			2	



ANEXO 2 - MODELO 22 - ANEXO A

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE 01 DE JANEIRO DE 2003

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	DERRAMA	 IRC MODELO 22 ANEXO A				
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">01 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)</td> <td style="width: 50%;">02 PERÍODO</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">1 </td> <td style="text-align: center;">1 </td> </tr> </table>	01 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02 PERÍODO	1	1	
01 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02 PERÍODO					
1	1					
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2">03 NÚMERO DE PÁGINAS</td> </tr> <tr> <td>Total de páginas </td> <td>Número desta página </td> </tr> </table>	03 NÚMERO DE PÁGINAS		Total de páginas	Número desta página	
03 NÚMERO DE PÁGINAS						
Total de páginas	Número desta página					

DERRAMA [art.º 14.º, n.º 2 e 4 da Lei n.º 2/2007, de 16 de Janeiro]				
04	DISTRIBUIÇÃO DA MASSA SALARIAL			
	MUNICÍPIO (1)	1 CÓDIGO DO DISTRITO / MUNICÍPIO (2)	2 MASSA SALARIAL (3)	3 TAXA DE DERRAMA (4)
				4 PRODUTO (5) = (3) x (4)
1			- - - - -	
2			- - - - -	
3			- - - - -	
4			- - - - -	
5			- - - - -	
6			- - - - -	
7			- - - - -	
8			- - - - -	
9			- - - - -	
10			- - - - -	
11			- - - - -	
12			- - - - -	
13			- - - - -	
14			- - - - -	
15			- - - - -	
16			- - - - -	
17			- - - - -	
18			- - - - -	
19			- - - - -	
20	TOTAL DA PÁGINA		- - - - -	

05 TOTAL GERAL	06 APURAMENTO DE DERRAMA
MASSA SALARIAL 1	LUCRO TRIBUTÁVEL (Compara 302.343, 302 e 480 do Quadro 09 da Declaração) 1
PRODUTO 2	TAXA MÉDIA 2
TAXA MÉDIA (Produto : Massa Salarial) 3	DERRAMA (Lucro Tributável x Taxa Média) (Transferir para o Campo 304 do Quadro 18 da Declaração) 3



ANEXO 3 - MODELO 22 - ANEXO C

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E Aduaneira		REGIÕES AUTÓNOMAS		IRC MODELO 22 ANEXO C	
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS		01 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02 PERÍODO		
		1	1		
REGIÕES AUTÓNOMAS					
03 REPARTIÇÃO DO VOLUME ANUAL DE NEGÓCIOS					
VOLUME GLOBAL DE NEGÓCIOS NÃO ISENTO				1	
VOLUME DE NEGÓCIOS, NÃO ISENTO, IMPUTÁVEL ÀS INSTALAÇÕES SITUADAS NA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA				2	
VOLUME DE NEGÓCIOS, NÃO ISENTO, IMPUTÁVEL ÀS INSTALAÇÕES SITUADAS NA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES				3	
RÁCIO 1 (Campo 2 ÷ Campo 1) =				4	
RÁCIO 2 (Campo 3 ÷ Campo 1) =				5	
04 REGIME GERAL COM APLICAÇÃO DAS TAXAS REGIONAIS					
MATÉRIA COLETÁVEL À TAXA NORMAL (Campo 311 do Quadro 09 da declaração)				6	
COLETA À TAXA NORMAL - (AM + 12.500 x 12,5%) (art.º 57.º, n.º 1)				7-A	
COLETA À TAXA NORMAL - Superior a + 12.500 [(Campo 311 - 12.500) x 25%]				7-B	
COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA - (AM + 12.500: Campo 4 x Campo 6 x 10%) - a transportar para o Campo 370 do Quadro 10 da declaração				8-A	
COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA - Superior a + 12.500 - [(Campo 4 x (Campo 6 - 12.500) x 35%)] - a transportar para o Campo 370 do Quadro 10 da declaração				8-B	
COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES - (AM + 12.500: Campo 5 x Campo 6 x 0,75%) - a transportar para o Campo 380 do Quadro 10 da declaração				9-A	
COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES - Superior a + 12.500 - [(Campo 5 x (Campo 6 - 12.500) x 17,5%)] - a transportar para o Campo 380 do Quadro 10 da declaração				9-B	
COLETA RESTANTE - (AM + 12.500 - [(1 - 5 ou 4) x Campo 7-A]) - a transportar para Campo 347-B do Quadro 10 da declaração				10-A	
COLETA RESTANTE - Superior a + 12.500 - [(1 - 5 ou 4) x Campo 7-B] - a transportar para Campo 347-B do Quadro 10 da declaração				10-B	
05 REGIME SIMPLIFICADO, REGIMES DE REDUÇÃO DE TAXA E APLICAÇÃO DE TAXAS ESPECIAIS					
MATÉRIA COLETÁVEL À TAXA REDUZIDA (Campo 322 ou campo 409 do Quadro 09 da declaração)				11	
COLETA À TAXA REDUZIDA (Campo 11 x TAXA REDUZIDA) 21 %				12	
COLETA À TAXA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (Campo 4 x Campo 12) - a transportar para o campo 370 do Quadro 10 da declaração				13	
COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES (Campo 5 x Campo 12 x 0,7) - a transportar para o Campo 380 do Quadro 10 da declaração				14	
COLETA RESTANTE - [(1 - Campo 6 ou 4) x Campo 12] - a transportar para o Campo 347 do Quadro 10 da declaração				15	
06 REGIME GERAL SEM APLICAÇÃO DAS TAXAS REGIONAIS					
MATÉRIA COLETÁVEL À TAXA NORMAL (Campo 311 do Quadro 09 da declaração)				16	
COLETA À TAXA NORMAL - (AM + 12.500 x 12,5%) (art.º 57.º, n.º 1)				17-A	
COLETA À TAXA NORMAL - Superior a + 12.500 [(Campo 16 - 12.500) x 25%]				17-B	
COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (AM + 12.500: Campo 4 x Campo 16 x 12,5%) - a transportar para o campo 370 do Quadro 10 da declaração				18-A	
COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA - Superior a + 12.500 [(Campo 4 x (Campo 16 - 12.500) x 35%)] - a transportar para o Campo 370 do Quadro 10 da declaração				18-B	
COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES - (AM + 12.500: Campo 5 x Campo 16 x 12,5%) - a transportar para o Campo 380 do Quadro 10 da declaração				19-A	
COLETA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES - Superior a + 12.500 [(Campo 5 x (Campo 16 - 12.500) x 17,5%)] - a transportar para o Campo 380 do Quadro 10 da declaração				19-B	
COLETA RESTANTE - [(1 - 5 ou 4) x Campo 17-A] - a transportar para Campo 347-B do Quadro 10 da declaração				20-A	
COLETA RESTANTE - Superior a + 12.500 - [(1 - 5 ou 4) x Campo 17-B] - a transportar para Campo 347-B do Quadro 10 da declaração				20-B	



ANEXO 4 - MODELO 22 - ANEXO D

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2019

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	BENEFÍCIOS FISCAIS	 IRC MODELO 22 ANEXO D								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center;">01</td> <td style="width: 55%;">N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)</td> <td style="width: 5%; text-align: center;">02</td> <td style="width: 35%;">PERÍODO</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">1 </td> <td></td> <td style="text-align: center;">1 </td> </tr> </table>			01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02	PERÍODO		1		1
01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	02	PERÍODO							
	1		1							
03 RENDIMENTOS ISENTOS										
031 ISENÇÃO DEFINITIVA		RENDIMENTOS LÍQUIDOS								
PESSOAS COLETIVAS DE UTILIDADE PÚBLICA E DE SOLIDARIEDADE SOCIAL (art.º 10.º do CIRC)		301								
ATIVIDADES CULTURAIS, RECREATIVAS E DESPORTIVAS (art.º 11.º do CIRC e art.º 54.º, n.º 1 do GEF)		302								
COOPERATIVAS (art.º 55.º-A do GEF)		303								
		304								
032 ISENÇÃO TEMPORÁRIA		RENDIMENTOS LÍQUIDOS								
ZONA FRANCA DA MADEIRA E DA ILHA DE SANTA MARIA (art.º 53.º, n.º 1 do EGF)		305								
COMISSÕES VITIVÍCOLAS REGIONAIS (art.º 53.º do GEF)		306								
ENTIDADES REGIONAIS DE SISTEMAS INTEGRADOS DE GESTÃO DE FLUXOS ESPECÍFICOS DE RECURSOS (art.º 53.º do EGF)		307								
ASSOCIAÇÕES PÚBLICAS, CONFEDERAÇÕES, ASSOCIAÇÕES SINDICAIS E PATRONAIS (art.º 55.º-A do GEF)		308								
SOCIEDADES OU ASSOCIAÇÕES CIENTÍFICAS INTERNACIONAIS (art.º 57.º do GEF)		309								
SAÍDAS E COMUNITARIOS LOCAIS (art.º 58.º do GEF)		310								
MEDIDAS DE APOIO AO TRANSPORTE FODORNÁRIO DE PASSAGEIROS E MERCADORIAS (BAIXO-VALORES BONTAS) (art.º 73.º do EGF)		311								
		312								
04 DEDUÇÕES AO RENDIMENTO (a deduzir no campo 774 do Quadro 87 da Declaração)										
NORMATIVO LEGAL		DEDUÇÃO EFETUADA								
MAJORAÇÃO À CRIAÇÃO EMPRESAS (art.º 18.º do GEF)		401								
FUNDOS DE INVESTIMENTO (art.º 22.º, n.º 14, al. b) do EGF)		402								
ELIMINAÇÃO DA DIFER. TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA DOS LUCROS DISTRIBUÍDOS POR SOC. RESIDENTES NOS PAÍSES E TERRITÓRIOS (art.º 42.º do GEF)		403								
MAJORAÇÕES APLICADAS AOS BENEFÍCIOS FISCAIS À INTERIORIDADE (art.º 43.º, n.º 1, alíneas c) e d) do GEF)		404								
EMPRESAS ARMADORAS DA MARINHA MERCANTE NACIONAL (art.º 51.º do EGF)		405								
MAJORAÇÕES APLICADAS AOS DONATIVOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 63.º E 63.º-A DO GEF		406								
MAJORAÇÃO QUOTIZAÇÕES GEROSSEIRAS (art.º 44.º do EGF)		407								
MAJORAÇÃO APLICADA AOS GASTOS SUPOSTADOS COM A AQUISIÇÃO, EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS, DE COMBUSTÍVEIS PARA MANUTENIMENTO DE VEÍCULOS (art.º 18.º, n.º 4 do GEF)		408								
REMUNERAÇÃO CONDIÇÃOAL DO CAPITAL SOCIAL (art.º 126.º da Lei n.º 35-A/2015, de 31 de dezembro)		409								
MAJORAÇÃO DOS GASTOS RELATIVOS A CÍRCULOS, LACTÁRIOS E JARDINS DE INFÂNCIA (art.º 43.º, n.º 3 do CIRC)		410								
MAJORAÇÃO DAS DESPESAS REALIZADAS POR COOPERATIVAS EM APLICAÇÃO DA RESERVA PARA EDUCAÇÃO E FORMAÇÃO (art.º 55.º-A, n.º 7 do GEF)		411								
		412								
TOTAL DAS DEDUÇÕES		411								
05 SOC. GESTORAS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS (SGPS), SOC. DE CAPITAL DE RISCO (SCR) E INVESTIDORES DE CAPITAL DE RISCO (ICR)										
MAIORIAS FISCAS NÃO TRIBUTADAS (art.º 31.º, n.º 2 e art.º 31.º-A, n.º 1 do EGF)		501								
MENORIAS FISCAS NÃO DEBITIVAS (art.º 31.º, n.º 2 e art.º 31.º-A, n.º 1 do EGF)		502								
06 ENTIDADES LICENCIADAS NA ZONA FRANCA DA MADEIRA										
DATA DO LICENCIAMENTO:		601								
NÚMERO DE POSTOS DE TRABALHO CRIADOS NOS PRIMEIROS DOIS MESES DE ATIVIDADE E INTENSIDADE DO PERÍODO		602								
INVESTIMENTO EFETUADO NA AQUISIÇÃO DE ATIVOS IMÓVEIS E ATIVOS INTANGÍVEIS, NOS DOIS PRIMEIROS ANOS DE ATIVIDADE		603								



07	DEDUÇÕES À COLETA (a deduzir no campo 355 do Quadro 10 da Declaração)			
071	GRANDES PROJETOS DE INVESTIMENTO (art.º 41.º, n.º 1 do EBF)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
701		702	703	704
072	PROJETOS DE INVESTIMENTO À INTERNACIONALIZAÇÃO (art.º 41.º, n.º 4 do EBF)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
705		706	707	708
073	SIFIDE - SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS EM INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL (Lei n.º 40/2005, de 3 de agosto) E SIFIDE II (art.º 133.º da Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
709		710	711	712
074	REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 16/2009, de 16 de março)			
	SALDO NÃO DEDUZIDO	DOÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO QUE TRANSITA
713		714	715	716
075	OUTRAS			
	NORMATIVO LEGAL			DEDUÇÃO EFETUADA
	INCENTIVOS FISCAIS AOS LUCROS INVESTIDOS NA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (DEC. LEG. REGIONAL n.º 2/2009, de 27 de maio)			717
	ENTIDADES LICENCIADAS NA ZONA FRANCA DA MADEIRA (art.º 35.º, n.º 6 do EBF)			718
	SOC. DE CAPITAL DE RISCO (SCR) E INVESTIDORES DE CAPITAL DE RISCO (ICR) (art.º 35.º - A, n.º 4 do EBF)			719
				720
	TOTAL DAS DEDUÇÕES			721
08	DONATIVOS PREVISTOS NOS art.ºs 62.º e 62.º-A do EBF			
	TIPS DONATIVOS	MT DA ENTIDADE DONATÁRIA		VALOR DONATIVO
801		802		803
804		805		806
09	INCENTIVOS FISCAIS SUJEITOS À REGRA DE MINIMIS (art.º 43.º do EBF e art.º 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)			
	INCENTIVOS DE ANOS ANTERIORES		INCENTIVOS DO ANO	
N = 2		901	INCENTIVO DE NATUREZA NÃO FISCAL	903
N = 1		902	INCENTIVOS DE NATUREZA FISCAL: REDUÇÃO DA TAXA DO IRC E REDIMENSIONAÇÃO CONDICIONADA DO CAPITAL SOCIAL	904
TOTAL DOS INCENTIVOS		905	IRC A REGULARIZAR (a indicar no campo 372 do Quadro 10 da Declaração)	906
10	INCENTIVOS FISCAIS À INTERIORIDADE LIGADOS AO INVESTIMENTO SUJEITOS ÀS TAXAS MÁXIMAS DE AUXÍLIOS REGIONAIS (art.º 43.º do EBF) (a indicar no campo 372 do Quadro 10 da Declaração)			
	PEQUENA E MÉDIA EMPRESA		DM	MÃO
			1	2
			TOTAL	
INVESTIMENTOS ELIGÍVEIS	1001		1002	1003
AUXÍLIOS AO INVESTIMENTO				
REDUÇÃO DOS ENCARGOS COM A SEGURANÇA SOCIAL X (1 - TAXA DO IRC)				1004
MAJORAÇÃO DAS DEPRECIAÇÕES	1005		1006	1007
MAJORAÇÃO DOS ENCARGOS COM A SEGURANÇA SOCIAL	1008		1009	1010
MAJORAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL AO INVESTIMENTO				1011
OUTROS				1012
TOTAL DOS AUXÍLIOS				1013
TAXA DE AUXÍLIO				1014
TAXA MÁXIMA LEGAL APLICÁVEL				1015
EXCESSO A REGULARIZAR				1016



ANEXO 5 - Despacho de 11-02-2010 – Processo: 2010 000157 – Elementos de reduzido valor



INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIRC

Artigo: 33.º

Assunto: Tratamento fiscal de "elementos de reduzido valor" que sejam reconhecidos no Balanço como Activo

Processo: 2010 000157, com Despacho de 2010-02-11, do Director Geral

- Conteúdo:
1. O sujeito passivo pretende informação prévia vinculativa sobre a possibilidade de aplicar o disposto no art.º 33.º do Código do IRC e no art.º 19.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, nas situações em que a amortização contabilística dos elementos de reduzido valor ocorra de acordo com o seu período de vida útil.
 2. Estes dois preceitos, à semelhança do que acontecia no Código do IRC - antes da renumeração e republicação - e no Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, vêm permitir que os sujeitos passivos depreciem ou amortizem num só período de tributação os elementos de reduzido valor, ou seja, aqueles cujos custos unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem € 1.000,00, à excepção dos que façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.
 3. O Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, mantém os elementos essenciais que já constavam do regime aprovado pelo Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.
 4. Um desses elementos essenciais prende-se com o facto de a dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações continuar a estar dependente da sua contabilização como gastos, embora se permita que essa contabilização tenha sido efectuada no mesmo período de tributação ou em períodos anteriores.
 5. Relativamente aos designados "elementos de reduzido valor" manteve-se inalterável o regime que se encontrava previsto no diploma anterior, sendo apenas actualizado o respectivo montante. Com efeito, a redacção do art.º 19.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 é, na sua essência, igual à do art.º 22.º do revogado Decreto Regulamentar n.º 2/90.
 6. De acordo com esse regime, era (e é) fiscalmente dedutível a totalidade do



custo de aquisição ou de produção, quando o sujeito passivo atribuisse (atribua) a esses elementos um período de vida útil de apenas um ano, ainda que nas Tabelas anexas ao Decreto Regulamentar estivesse (estela) previsto um período de vida útil superior.

7. Ao ser mantida a redação, podemos concluir que não foi alterado o espírito do legislador, e que, portanto, só se permite a dedução fiscal da totalidade do custo de aquisição ou de produção quando o sujeito passivo o considerar, na íntegra, como gasto contabilístico, num só período de tributação.
8. Assim, se os elementos a que refere o sujeito passivo têm um período de vida útil superior a um ano, ficam sujeitos à regra geral, ou seja, à regra prevista no n.º 3 do art.º 1.º do diploma em análise, não lhes sendo aplicável o regime previsto no seu art.º 19.º e no art.º 33.º do Código do IRC.



ANEXO 6 - Processo n.º 816/2011, com despacho concordante do Diretor Geral dos Impostos em 20.05.2011 - Limite aplicável às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas



INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do IRC

Artigo: 34, n.º 1, alínea e)

Assunto: Limite aplicável às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas antes do ano de 2010

Processo: 816/2011, com despacho concordante do Director Geral dos Impostos em 20.05.2011, proferido no Parecer n.º 16/2011, do Centro de Estudos Fiscais

Conteúdo: Tendo-se suscitado dúvidas sobre qual o limite aplicável às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas antes de 2010, nos termos da alínea e), n.º 1 do artigo 34.º e do n.º 4 do artigo 88.º, ambos do Código do IRC, foi o seguinte o entendimento superiormente sancionado sobre a matéria:
Com a publicação da Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, pretendeu-se fixar os montantes que deverão ser aplicados nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC e, por remissão, igualmente, para efeitos de aplicação do regime constante no n.º 4 do artigo 88.º, para as viaturas adquiridas no período de 2010 e seguintes.
No que respeita às viaturas adquiridas em períodos anteriores a 01 de Janeiro de 2010, o montante a considerar, no período de 2010 e seguintes, no âmbito dos regimes referidos anteriormente, é de € 29 927,87, tal como previsto na redacção da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC que vigorou até essa data.



ANEXO 7 - Processo n.º 1942/2007 com despacho de 2008/10/02 – Juros de mora fiscais



INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do IRC

Artigo: 42, n.º 1, d)

Assunto: Dedutibilidade de juros de mora relativos a dívidas de impostos ao Estado e outras entidades públicas

Processo: 1942/2007, com despacho concordante do substituto legal do Director – Geral, de 2008.10.02

Conteúdo: Apesar da controvertida questão da natureza jurídica dos juros de mora pelo incumprimento das obrigações fiscais e parafiscais, conclui-se que os mencionados juros podem ser integrados na expressão “encargos pela prática de infracções de qualquer natureza”, estatuída na alínea d), do n.º 1, do artigo 42.º do Código do IRC.

Nestes termos, não obstante poderem caber na qualificação de encargos financeiros, fica prejudicada a apreciação à luz do princípio da indispensabilidade exigida pelo artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC, pois que esta norma é delimitada negativamente pelo artigo 42.º do mencionado Código.

Assim, os juros de mora relativos a impostos e outros tributos não são fiscalmente dedutíveis aos proventos na determinação do lucro tributável, nos termos da alínea d), do n.º 1, do artigo 42.º do Código do IRC.

Mantém-se, pois, o entendimento seguido na administração tributária desde o acolhimento do que foi decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 3 de Maio de 2000 – Recurso n.º 24627.



ANEXO 8 - Processo.: 1658/2010, com despacho do SEAF n.º 735/2010-XVIII, de 12 de Agosto – Prejuízos fiscais



INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIRC

Artigo: 52.º

Assunto: Dedução de prejuízos fiscais

Processo: 1658/2010, com despacho do SEAF n.º 735/2010-XVIII, de 12 de Agosto

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

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

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



ANEXO 9 - Processo.: 962/2008, Despacho do Subdiretor Geral, de 2008.07.09 – Prejuízos fiscais



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
DIREÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS

INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do IRC
Artigo: 47.º
Assunto: Dedução de Prejuízos Fiscais
Processo: 962/2008, Despacho do Subdirector-Geral, de 2008.07.09, proferido por subdelegação de competências.

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



ANEXO 10 - Processo: 71/08, com despacho da Diretora de Serviços do IRC – Tributação autónoma das ajudas de custo



INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIRC

Artigo: Artigo 81º

Assunto: Ajudas de custo – Tributação Autónoma

Processo: 71/08, com despacho da Directora de Serviços do IRC, por subdelegação de competências

Conteúdo: 1- De acordo com o disposto no n.º 9 do artigo 81º do Código do IRC, são tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 42º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitem.

2- Esta é uma norma anti abuso, já que, como é sabido, as despesas com ajudas de custo são de difícil comprovação e correspondem muitas vezes a verdadeiros salários dos trabalhadores, pelo que, o legislador entendeu que estas despesas só seriam aceites como custos fiscais se o respectivo montante fosse imputado aos clientes e expressamente mencionado na facturação emitida.

3- Assim, deve ter-se em conta o seguinte:

- **Encargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador que não constituem rendimento do trabalho tributável, em sede de IRS, na esfera do beneficiário:**

a) Se o valor dos referidos encargos estiver **expressamente mencionado na facturação emitida ao cliente**, e desde que devida e especificamente comprovadas (por exemplo, mapa a que refere a alínea f) do n.º 1 do artigo 42º do CIRC), será o



respectivo custo fiscalmente aceite (n.º 1, artigo 23º do CIRC).

Neste caso, **não há lugar a qualquer tributação autónoma.**

- b) Se o valor dos referidos encargos estiver **expressamente mencionado na facturação emitida ao cliente, mas o sujeito passivo não possuir elementos de prova** que permitam comprovar a despesa, será posta em causa a indispensabilidade do respectivo custo e, consequentemente, **não serão aqueles encargos considerados dedutíveis** fiscalmente, por inobservância do disposto no n.º 1 do artigo 23º do CIRC.

Neste caso, tais encargos **não são tributados autonomamente.**

- c) Se tais encargos **não forem facturados ao cliente**, mas o sujeito passivo **possuir o mapa** atrás referido através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, **os mesmos serão dedutíveis** nos termos do n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC, conjugado com a alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do mesmo diploma.

Neste caso, os referidos encargos **são tributados autonomamente** à taxa de 5%, de acordo com o n.º 9 do artigo 81º do Código do IRC.

- d) Se tais encargos **não forem facturados aos clientes e não estiverem devidamente documentadas com o referido mapa**, o respectivo encargo **não é fiscalmente dedutível**, face ao disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 42º do Código do IRC.



ANEXO 11 - Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro – Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis.

4788

Diário da República, 1.ª série—N.º 214—8 de Novembro de 2011

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

Decreto do Presidente da República n.º 80/2011

de 8 de Novembro

O Presidente da República decreta, nos termos do artigo 135.º, alínea a), da Constituição, o seguinte:

É nomeado, sob proposta do Governo, o ministro plenipotenciário de 2.ª classe Jorge Ayres Roza de Oliveira como Embaixador de Portugal não residente no Sri Lanka.

Assinado em 17 de Outubro de 2011.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendado em 31 de Outubro de 2011.

O Primeiro-Ministro, *Pedro Passos Coelho*. — O Ministro de Estado e dos Negócios Estrangeiros, *Paulo de Saca* *durante a ausência de Paulo de Saca*.

Decreto do Presidente da República n.º 81/2011

de 8 de Novembro

O Presidente da República decreta, nos termos do artigo 135.º, alínea a), da Constituição, o seguinte:

É nomeado, sob proposta do Governo, o ministro plenipotenciário de 1.ª classe Augusto José Pestana Saraiva Peixoto como Embaixador de Portugal não residente em Santa Lúcia.

Assinado em 17 de Outubro de 2011.

Publique-se.

O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA.

Referendado em 31 de Outubro de 2011.

O Primeiro-Ministro, *Pedro Passos Coelho*. — O Ministro de Estado e dos Negócios Estrangeiros, *Paulo de Saca* *durante a ausência de Paulo de Saca*.

ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA

Resolução da Assembleia da República n.º 144/2011

Deslocação do Presidente da República
aos Estados Unidos da América

A Assembleia da República resolve, nos termos da alínea b) do artigo 163.º e do n.º 5 do artigo 166.º da Constituição, dar assentimento à deslocação de S. Ex.ª o Presidente da República em visita de carácter oficial aos Estados Unidos da América, entre os dias 8 e 16 de Novembro.

Aprovada em 4 de Novembro de 2011.

A Presidente da Assembleia da República, *Maria da Assunção A. Esteves*.

Resolução da Assembleia da República n.º 145/2011

Designação do fiscal único da ERC — Entidade Reguladora
para a Comunicação Social

A Assembleia da República resolve, nos termos do n.º 5 do artigo 166.º da Constituição da República Portuguesa

e do n.º 1 do artigo 35.º dos Estatutos da ERC — Entidade Reguladora para a Comunicação Social, aprovados pela Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, designar como fiscal único da ERC — Entidade Reguladora para a Comunicação Social a sociedade revisora oficial de contas MRG — Roberto, Graça & Associados, SROC, representada pelo Dr. José Manuel Martins Gonçalves Roberto.

Aprovada em 4 de Novembro de 2011.

A Presidente da Assembleia da República, *Maria da Assunção A. Esteves*.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

Portaria n.º 292/2011

de 8 de Novembro

A Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, procedeu à publicação, para todos os efeitos previstos na lei, da lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis.

Nesta lista, em vigor, ainda constam a República de Chipre e o Grão-Ducado do Luxemburgo, ambos Estados membros da União Europeia.

No que respeita ao Grão-Ducado do Luxemburgo, a sua inclusão na lista refere-se apenas às «sociedades *holding*» no sentido da legislação luxemburguesa que se rege pela Lei de 31 de Julho de 1929 e pela Decisão Grão-Ducal de 17 de Dezembro de 1938. No entanto, o Grão-Ducado do Luxemburgo já revogou a referida legislação, pelo que se considera necessário rever a inclusão deste Estado membro na lista.

O Estado Português tem ao seu dispor os mecanismos previstos na actual Directiva n.º 77/799/CEE, do Conselho, de 19 de Dezembro, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro, bem como os instrumentos estabelecidos na Directiva n.º 2008/55/CE, do Conselho, de 26 de Maio, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas. Neste domínio, as obrigações de assistência mútua entre administrações tributárias dos Estados membros da União Europeia serão significativamente reforçadas com a futura transposição da Directiva n.º 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de Fevereiro.

Nestes termos, o Governo considera necessário proceder à revisão da lista constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, com a consequente eliminação do seu âmbito de aplicação da República de Chipre e do Grão-Ducado do Luxemburgo.

Assim, manda o Governo, pelo Ministro das Finanças, o seguinte:

Artigo 1.º

Alteração à Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro

Para os efeitos previstos na lei, a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, passa a ter a seguinte redacção:

- 1) Andorra;
- 2) Anguilla;



- 3) Antigua e Barbuda;
4) Antilhas Holandesas;
5) Aruba;
6) Ascensão;
7) Bahamas;
8) Bahrain;
9) Barbados;
10) Belize;
11) Ilhas Bermudas;
12) Bolívia;
13) Brunei;
14) Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou);
15) Ilhas Cayman;
16) Ilhas Cocos o Keeling;
17) *(Revogado.)*
18) Ilhas Cook;
19) Costa Rica;
20) Djibouti;
21) Dominica;
22) Emiratos Árabes Unidos;
23) Ilhas Falkland ou Malvinas;
24) Ilhas Fiji;
25) Gâmbia;
26) Grenada;
27) Gibraltar;
28) Ilha de Guam;
29) Guiana;
30) Honduras;
31) Hong Kong;
32) Jamaica;
33) Jordânia;
34) Ilhas de Queslan;
35) Ilha de Kiribati;
36) Koweit;
37) Labuán;
38) Líbano;
39) Libéria;
40) Liechtenstein;
41) *(Revogado.)*
42) Ilhas Maldivas;
43) Ilha de Man;
44) Ilhas Marianas do Norte;
45) Ilhas Marshall;
46) Maurícias;
47) Mónaco;
48) Monserrate;
49) Nauru;
50) Ilhas Natal;
51) Ilha de Niue;
52) Ilha Norfolk;
53) Sultanato de Oman;
54) Ilhas do Pacífico não compreendidas nos restantes números;
55) Ilhas Palau;
56) Panamá;
57) Ilha de Pitcairn;
58) Polinésia Francesa;
59) Porto Rico;
60) Qatar;
61) Ilhas Salomão;
62) Samoa Americana;
63) Samoa Ocidental;
64) Ilha de Santa Helena;
65) Santa Lúcia;
66) São Cristóvão e Nevis;
67) São Marino;
68) Ilha de São Pedro e Miguelon;
69) São Vicente e Grenadinas;
70) Seychelles;
71) Suazilândia;
72) Ilhas Svalbard (arquipélago Spitsbergen e ilha Bjørnøya);
73) Ilha de Tokelau;
74) Tonga;
75) Trinidad e Tobago;
76) Ilha Tristão da Cunha;
77) Ilhas Turks e Caicos;
78) Ilha Tuvalu;
79) Uruguai;
80) República de Vanuatu;
81) Ilhas Virgens Britânicas;
82) Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América;
83) República Árabe do Yémen.
- Artigo 2.º
- Norma revogatória
- São revogados os n.ºs 17 e 41 da lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis, constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.
- Artigo 3.º
- Entrada em vigor
- A presente portaria entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.
- O Ministro de Estado e das Finanças, *Plácido Louçã* Rabça Gaspar, em 3 de Novembro de 2011.