AT autoridade tributária e aduaneira

GABINETE DO DIRETOR GERAL

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

Assunto(s)
Regime simplificado de determinação da matéria coletável

Normativo
Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

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

CIRCULAR Nº 6/2014

Razão das instruções

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

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

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

Âmbito de aplicação subjetiva

Quem pode optar

1. Em termos de incidência pessoal e de acordo com o n.º 1 do artigo 86.º-A podem optar por este regime os sujeitos passivos:
   i) Residentes;
   ii) Não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação;
   iii) Que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.
2. Ao referir que os sujeitos passivos isentos ou sujeitos a um regime especial de tributação não podem optar pelo regime simplificado, o legislador excluiu do seu âmbito de aplicação subjetiva, designadamente, todos os sujeitos passivos abrangidos pelo regime de transparência fiscal a que se refere o artigo 6.º do CIRC e os sujeitos passivos a que seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS).
3. Os sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 86.º-A só podem optar por este regime se reunirem, cumulativamente, as seguintes condições aí enunciadas:

   «*a) Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200.000;*

   b) O total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda € 500.000;

R. da Prata, 10 - 2.º, Lisboa – 1149-027 LISBOA Tel: (+351) 21 881 2600 Fax: (+351) 21 881 2938
Email: dg-at@at.gov.pt www.portaldasfinancas.gov.pt Centro de Atendimento Telefónico: (+351) 707 206 707

GABINETE DO DIRETOR GERAL

CIRCULAR Nº 6/2014

c) *Não estejam legalmente obrigados à revisão legal de contas;*

d) *O respetivo capital social não seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;*

e) *Adotem o regime de normalização contabilística para microentidades aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março;*

f) *Não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime*».

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

Aspetos procedimentais (inclusão/cessação)

Inclusão/cessação do regime

5. Os sujeitos passivos de IRC que reúnam as condições cumulativas indicadas no n.º 1 do artigo 86.º-A podem optar pelo regime simplificado, devendo, para o efeito, manifestar essa intenção na declaração de início de atividade ou na declaração de alterações.

6. Optando pelo regime, os sujeitos passivos que já vêm exercendo a sua atividade devem apresentar a declaração de alterações a que se refere o artigo 118.º do CIRC até ao fim do 2.º mês do período de tributação em que pretendam iniciar a sua aplicação (mês de fevereiro para os sujeitos passivos que adotem um período de tributação coincidente com o ano civil). **Destaca-se que, em 2014, o prazo de opção pelo regime foi prorrogado até 31 de março de 2014, através do Despacho n.º 57/2014-XIX, de 28 de fevereiro, de Sua Exa. o SEAF.**

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

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

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

GABINETE DO DIRETOR GERAL

CIRCULAR Nº 6/2014

8. O regime simplificado cessa quando:

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

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

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

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

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

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

Exemplo

Exemplo

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

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

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

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

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

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

GABINETE DO DIRETOR GERAL

CIRCULAR Nº 6/2014

Determinação da matéria coletável

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

Coeficientes

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

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

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

Transmissão de direitos reais sobre bens imóveis

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

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

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

GABINETE DO DIRETOR GERAL

CIRCULAR Nº 6/2014

tangíveis, os ativos que no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) são designados por propriedades de investimento (terrenos e edifícios).

ii) No que se refere aos rendimentos de prestações de serviços, que não respeitem a atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, o legislador do IRC prevê dois coeficientes distintos.

Rendimentos de prestações de serviços

Assim, deve entender-se que o coeficiente de 0,75 é aplicável, especificamente, aos rendimentos das atividades profissionais concretamente previstas na lista anexa ao Código do IRS, sendo o coeficiente de 0,10 aplicável, genericamente, aos rendimentos das restantes prestações de serviços.

iii) Relativamente ao valor dos subsídios não destinados à exploração é aplicável o coeficiente de 0,30 para efeitos de determinação da matéria coletável.

Subsídios não destinados à exploração

De acordo com o n.º 8 do artigo 86.º-B os subsídios relacionados com ativos não correntes, quando respeitem a ativos depreciáveis ou amortizáveis, são considerados, depois da aplicação do coeficiente 0,30, pelo montante que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização e, quando não respeitem a ativos depreciáveis ou amortizáveis, nos termos estabelecidos no artigo 22.º.

Exemplo

Exemplo

A empresa adquiriu por € 20.000,00 uma máquina, estando sujeita à taxa máxima de depreciação de 20% de acordo com o Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

Esta máquina foi comparticipada em 60% (€ 12.000,00).

A empresa está enquadrada no regime simplificado.

No que se refere ao subsídio, o apuramento da matéria coletável relativa aos períodos de tributação em que a empresa estiver enquadrada no regime simplificado é o seguinte:

- Aplicação do coeficiente previsto na alínea d) do n.º 1 do artigo 86.º-B:

  € 12.000,00 x 0,30 = € 3.600,00

- Montante que, proporcionalmente, corresponde à quota mínima de depreciação da máquina subsidiada:

  10% x € 3.600,00 = € 360,00

A parcela do subsídio a considerar na matéria coletável é, pois, de € 360,00.

iv) Se forem obtidos rendimentos prediais, o montante a considerar para efeitos de aplicação do coeficiente de 0,95 é «*o resultado positivo de rendimentos prediais*».

GABINETE DO DIRETOR GERAL

CIRCULAR Nº 6/2014

Rendimentos prediais

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

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

Mais-valias ou Menos-valias fiscais

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

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

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

MVF/mvf = (VR – Enc) – (VA – PI – Ocv – Dep/Am) x Coef

Em que:

MVF/mvf – Mais-valia fiscal/ menos-valia fiscal
VR – Valor de realização
Enc – Encargos com a venda
VA – Valor de aquisição
PI – Perdas por imparidade
Ocv – Outras correções de valor
Dep/Am – As depreciações/amortizações fiscalmente aceites, enquanto enquadrado no regime geral e as quotas mínimas de depreciações/amortizações, enquanto enquadrado no regime simplificado
Coef – Coeficiente de desvalorização da moeda publicado em portaria

Exemplo

Exemplo

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

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

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

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

MVF = € 40.000,00 – (€ 50.000,00 – € 30.000,00 **(1)**) x 1,05 **(2)**

MVF = € 40.000,00 – € 21.000,00 = € 19.000,00

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

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

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

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

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

Incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito

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

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

Valor mínimo de matéria coletável

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

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

GABINETE DO DIRETOR GERAL

CIRCULAR Nº 6/2014

Prejuízos fiscais

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

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

Regime de reinvestimento

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

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

Exemplo

Exemplo

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

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

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

Neste período de tributação a empresa optou pelo regime simplificado.

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

30% x € 1.000,00 + 15% x (30% x € 1.000,00)

Taxas

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

GABINETE DO DIRETOR GERAL

CIRCULAR Nº 6/2014

A aplicação da taxa de 17% aos primeiros € 15.000,00 de matéria coletável está sujeita às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de *minimis*.

Taxas de tributação autónoma

17. De acordo com o n.º 15 do artigo 88.º do CIRC, não são aplicáveis aos sujeitos passivos enquadrados neste regime as taxas de tributação autónoma relativas a:
    - Despesas de representação;
    - Ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador;
    - Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos;
    - Indemnizações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores ou gerentes.

    Assim, apenas são tributados autonomamente:
    - Despesas não documentadas;
    - Encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica;
    - As despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.

    Dado que os sujeitos passivos do regime simplificado não apuram prejuízo fiscal, o agravamento de dez pontos percentuais das taxas de tributação autónoma previsto no n.º 14 do artigo 88.º não se lhes aplica.

Benefícios fiscais

18. Face ao disposto no n.º 8 do artigo 90.º do CIRC, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado não têm direito a benefícios fiscais que operem por dedução à coleta.

PEC

19. Os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável estão dispensados, nos termos da alínea d) do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC, de efetuar o pagamento especial por conta (PEC).

    Por outro lado, o n.º 8 do artigo 90.º do CIRC indica que à coleta destes sujeitos passivos apenas são de efetuar as deduções relativas à dupla tributação jurídica internacional e às retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso.

    Compreende-se que estes sujeitos passivos não deduzam à coleta do IRC os PEC porque enquanto integrados neste regime estão dispensados de os efetuar.

    Nos casos em que ocorra a cessação do regime simplificado por não verificação dos requisitos previstos nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 86.º-A, o sujeito passivo deve

GABINETE DO DIRETOR GERAL

CIRCULAR Nº 6/2014

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

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

Derrama municipal

Autoridade Tributária e Aduaneira, 28 de março de 2014

O Diretor Geral

José António de Azevedo Pereira