

CODIGOS

ANOTADOS & COMENTADOS

IRC

Edição · setembro · 2012

COORDENAÇÃO
Prof.ª Doutora Glória Teixeira
Faculdade de Direito da Universidade do Porto



FICHA TÉCNICA

Título
Lexit · Códigos Anotados e Comentados · IRC

Editora
Ginocar Produções

Depósito Legal
349359/12

ISBN
978-989-98028-5-8

Reservados todos os direitos. É proibida a reprodução desta obra por qualquer meio (fotocópia, offset, fotografia, etc), abrangendo esta proibição o texto, o layout e o design. A violação destas regras será passível de procedimento judicial, de acordo com o estipulado no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos.

CODIGOS

ANOTADOS & COMENTADOS

IRC

Edição · setembro · 2012

COORDENAÇÃO
Prof.^ª Doutora Glória Teixeira
Faculdade de Direito da Universidade do Porto

IRC

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro
Atualizado até à Lei n.º 20/2012, de 14 de maio

LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR
Regime das Depreciações e Amortizações para efeitos do IRC

ANOTADO & COMENTADO POR

Ana Marinho
Carlos Rodrigues
Emília Ferreira
Helena Freire
Hugo Lacerda
José Amorim
Marta Ramos Mendes
Miguel Camelo
Miguel Vieira
Nina Aguiar
Patrícia Anjos Azevedo
Sandra Videira
Victor Duarte
Vitor Fazendeiro

NOTA INTRODUTÓRIA

A Faculdade de Direito da Universidade do Porto (FDUP) e o Centro de Investigação Jurídico Económica (CIJE), em parceria com o portal digital Lexit, lançaram no final de 2011 um projeto ambicioso de investigação nas áreas da fiscalidade e comercial que consiste na anotação de disposições legais dos códigos fiscais e das sociedades comerciais, disponibilizados em versão eletrónica.

No âmbito fiscal, surge agora este trabalho num formato físico, atualizado a setembro de 2012, facilitando o seu acesso a estudantes e outros interessados nesta área do conhecimento.

Os comentários expõem a doutrina e jurisprudência fiscais relevantes, pretendendo contribuir para o esclarecimento de questões ou temas de relevante interesse prático e científico.

Para o efeito, constituiu-se uma equipa de anotadores que, com a sua experiência e conhecimento, apresentaram este trabalho exaustivo que se propõe esclarecedor e participativo.

Convidam-se os leitores a visitar o sítio www.lexit.pt e a colaborar connosco com os seus comentários e sugestões.

A Coordenadora, Glória Teixeira.
(Prof^a de Direito Fiscal/Diretora do CIJE)

COORDENAÇÃO

Prof.ª Doutora Glória Teixeira

CONSELHO EDITORIAL

Conselheiro Américo Pires Esteves

Doutor Carlos Rodrigues

Conselheira Dulce Neto

Desembargador Fonseca Carvalho

Prof. Freitas Pereira

Doutor João Paulo Guimarães

Prof. Doutor José Amorim

Prof. Doutor José Cruz

Prof. Doutor Liberal Fernandes

Prof.ª Doutora Lúcia Carvalho Abreu

Prof.ª Doutora Nina Aguiar

Prof.ª Doutora Sónia Monteiro

ÍNDICE

DECRETO-LEI N.º 442-B/88, DE 30 DE NOVEMBRO

| | |
|---|----|
| Código do IRC · Introdução | 13 |
| Artigo 1.º · Aprovação do Código do IRC | 13 |
| Artigo 2.º · Entrada em Vigor | 13 |
| Artigo 3.º · Impostos Abolidos | 13 |
| Artigo 4.º · Imposto Sobre o Rendimento do Petróleo | 13 |
| Artigo 5.º · Regime Transitório Aplicável a Macau | 14 |
| Artigo 6.º · Sociedades de Simples Administração de Bens | 14 |
| Artigo 7.º · Agrupamentos Complementares de Empresas | 14 |
| Artigo 8.º · Período de Tributação | 14 |
| Artigo 9.º · Obras de Carácter Plurianual | 14 |
| Artigo 10.º · Mudança de Critério Valorimétrico | 15 |
| Artigo 11.º · Reintegrações Resultantes de Reavaliações | 15 |
| Artigo 12.º · Encargos com Férias | 15 |
| Artigo 13.º · Provisões | 15 |
| Artigo 14.º · Reporte de Prejuízos | 16 |
| Artigo 15.º · Deduções por Reinvestimento ou Investimento | 16 |
| Artigo 16.º · Tributação pelo Lucro Consolidado | 16 |
| Artigo 17.º · Liquidação de Sociedades e Outras Entidades | 17 |
| Artigo 18.º · Tributação de Rendimentos Agrícolas | 17 |
| Artigo 18.º-A · Regime Transitório das Mais-valias e das Menos-valias | 17 |
| Artigo 19.º · Crédito Fiscal por Investimento | 18 |
| Artigo 20.º · Pagamento de Impostos | 18 |
| Artigo 21.º · Pagamentos por Conta | 19 |
| Artigo 22.º · Declaração de Inscrição no Registo | 19 |
| Artigo 23.º · Regulamentação da Cobrança e dos Reembolsos do Imposto | 19 |
| Artigo 24.º · Modificações do Código do IRC | 19 |
| Preâmbulo | 20 |

CAPÍTULO I - INCIDÊNCIA

| | |
|---|----|
| Artigo 1.º · Pressuposto do imposto | 26 |
| Artigo 2.º · Sujeitos passivos | 27 |
| Artigo 3.º · Base do imposto | 29 |
| Artigo 4.º · Extensão da obrigação de imposto | 31 |
| Artigo 5.º · Estabelecimento estável | 33 |
| Artigo 6.º · Transparência fiscal | 36 |
| Artigo 7.º · Rendimentos não sujeitos | 40 |
| Artigo 8.º · Período de tributação | 41 |

CAPÍTULO II - ISENÇÕES

| | |
|--|----|
| Artigo 9.º · Estado, regiões autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social | 47 |
| Artigo 10.º · Pessoas colectivas de utilidade pública e de solidariedade social | 48 |
| Artigo 11.º · Actividades culturais, recreativas e desportivas | 49 |
| Artigo 12.º · Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal | 51 |
| Artigo 13.º · Isenção de pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima ou aérea | 51 |
| Artigo 14.º · Outras isenções | 52 |

CAPÍTULO III - DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

SECÇÃO I - DISPOSIÇÕES GERAIS

| | |
|---|----|
| Artigo 15.º · Definição da Matéria Colectável | 55 |
| Artigo 16.º · Métodos e competência para a determinação da matéria colectável | 58 |

SECÇÃO II - PESSOAS COLECTIVAS E OUTRAS ENTIDADES RESIDENTES QUE EXERÇAM, A TÍTULO PRINCIPAL, ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA

SUBSECÇÃO I - REGRAS GERAIS

| | |
|--|----|
| Artigo 17.º · Determinação do lucro tributável | 60 |
| Artigo 18.º · Periodização do lucro tributável | 63 |
| Artigo 19.º · Contratos de construção | 71 |
| Artigo 20.º · Rendimentos | 72 |
| Artigo 21.º · Variações patrimoniais positivas | 75 |
| Artigo 22.º · Subsídios relacionados com activos não correntes | 80 |
| Artigo 23.º · Gastos | 81 |
| Artigo 24.º · Variações patrimoniais negativas | 94 |
| Artigo 25.º · Relocação financeira e venda com locação de retoma | 99 |

| | |
|--|-----|
| SUBSECÇÃO II - INVENTÁRIOS | |
| Artigo 26.º · Inventários | 100 |
| Artigo 27.º · Mudança de método de valorimetria | 102 |
| Artigo 28.º · Ajustamentos em inventários | 103 |
| SUBSECÇÃO III - DEPRECIACÕES E AMORTIZAÇÕES | |
| Artigo 29.º · Elementos depreciáveis ou amortizáveis | 104 |
| Artigo 30.º · Métodos de cálculo das depreciações e amortizações | 105 |
| Artigo 31.º · Quotas de depreciação ou amortização | 107 |
| Artigo 32.º · Projectos de desenvolvimento | 109 |
| Artigo 33.º · Elementos de reduzido valor | 111 |
| Artigo 34.º · Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais | 112 |
| SUBSECÇÃO IV - IMPARIDADES E PROVISÕES | |
| Artigo 35.º · Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis | 113 |
| Artigo 36.º · Perdas por imparidade em créditos | 115 |
| Artigo 37.º · Empresas do sector bancário | 118 |
| Artigo 38.º · Desvalorizações excepcionais | 120 |
| Artigo 39.º · Provisões fiscalmente dedutíveis | 122 |
| Artigo 40.º · Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental | 126 |
| SUBSECÇÃO V - REGIME DE OUTROS ENCARGOS | |
| Artigo 41.º · Créditos incobráveis | 127 |
| Artigo 42.º · Reconstituição de jazidas | 130 |
| Artigo 43.º · Realizações de utilidade social | 131 |
| Artigo 44.º · Quotizações a favor de associações empresariais | 137 |
| Artigo 45.º · Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais | 138 |
| SUBSECÇÃO VI - REGIME DAS MAIS-VALIAS E MENOS-VALIAS REALIZADAS | |
| Artigo 46.º · Conceito de mais-valias e de menos-valias | 144 |
| Artigo 47.º · Correção monetária das mais-valias e das menos-valias | 148 |
| Artigo 48.º · Reinvestimento dos valores de realização | 149 |
| SUBSECÇÃO VII - INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS | |
| Artigo 49.º · Instrumentos financeiros derivados | 152 |
| SUBSECÇÃO VIII - EMPRESAS DE SEGUROS | |
| Artigo 50.º · Empresas de seguros | 156 |
| SUBSECÇÃO IX - DEDUÇÃO DE LUCROS ANTERIORMENTE TRIBUTADOS | |
| Artigo 51.º · Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos | 157 |
| SUBSECÇÃO X - DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS | |
| Artigo 52.º · Dedução de prejuízos fiscais | 159 |
| SECÇÃO III - PESSOAS COLECTIVAS E OUTRAS ENTIDADES RESIDENTES QUE NÃO EXERÇAM, A TÍTULO PRINCIPAL, ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA | |
| Artigo 53.º · Determinação do rendimento global | 162 |
| Artigo 54.º · Gastos comuns e outros | 165 |
| SECÇÃO IV - ENTIDADES NÃO RESIDENTES | |
| Artigo 55.º · Lucro tributável de estabelecimento estável | 166 |
| Artigo 56.º · Rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável | 169 |
| SECÇÃO V - DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL | |
| POR MÉTODOS INDIRECTOS | |
| Artigo 57.º · Aplicação de métodos indirectos | 170 |
| Artigo 58.º · Regime simplificado de determinação do lucro tributável | 173 |
| Artigo 59.º · Métodos indirectos | 174 |
| Artigo 60.º · Notificação do sujeito passivo | 175 |
| Artigo 61.º · Pedido de revisão do lucro tributável | 175 |
| Artigo 62.º · Revisão excepcional do lucro tributável | 177 |
| SECÇÃO VI - DISPOSIÇÕES COMUNS E DIVERSAS | |
| SUBSECÇÃO I - CORRECÇÕES PARA EFEITOS DA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTAVEL | |
| Artigo 63.º · Preços de transferência | 178 |
| Artigo 64.º · Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis | 184 |
| Artigo 65.º · Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado | 186 |
| Artigo 66.º · Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado | 187 |
| Artigo 67.º · Subcapitalização | 189 |
| Artigo 68.º · Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte | 194 |
| SUBSECÇÃO II - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES | |
| Artigo 69.º · Âmbito e condições de aplicação | 195 |
| Artigo 70.º · Determinação do lucro tributável do grupo | 201 |
| Artigo 71.º · Regime específico de dedução de prejuízos fiscais | 203 |

| | |
|--|-----|
| SUBSECÇÃO III - TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES | |
| Artigo 72.º - Regime Aplicável..... | 205 |
| SUBSECÇÃO IV - REGIME ESPECIAL APLICÁVEL ÀS FUSÕES, CISÕES, ENTRADAS DE ACTIVOS E PERMUTAS DE PARTES SOCIAIS | |
| Artigo 73.º - Definições e âmbito de aplicação..... | 207 |
| Artigo 74.º - Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos..... | 214 |
| Artigo 75.º - Transmissibilidade dos prejuízos fiscais..... | 218 |
| Artigo 76.º - Regime aplicável aos sócios das sociedades fundidas ou cindidas..... | 224 |
| Artigo 77.º - Regime especial aplicável à permuta de partes sociais..... | 226 |
| Artigo 78.º - Obrigações acessórias..... | 227 |
| SUBSECÇÃO V - LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADES E OUTRAS ENTIDADES | |
| Artigo 79.º - Sociedades em liquidação..... | 230 |
| Artigo 80.º - Resultado de liquidação..... | 234 |
| Artigo 81.º - Resultado da partilha..... | 235 |
| Artigo 82.º - Liquidação de pessoas colectivas que não sejam sociedades..... | 239 |
| SUBSECÇÃO VI - TRANSFERÊNCIA DE RESIDÊNCIA DE UMA SOCIEDADE PARA O ESTRANGEIRO E CESSAÇÃO DE ACTIVIDADE DE ENTIDADES NÃO RESIDENTES | |
| Artigo 83.º - Transferência de residência..... | 239 |
| Artigo 84.º - Cessação da actividade de estabelecimento estável..... | 241 |
| Artigo 85.º - Regime aplicável aos sócios..... | 241 |
| SUBSECÇÃO VII - REALIZAÇÃO DE CAPITAL DE SOCIEDADES POR ENTRADA DE PATRIMÓNIO DE PESSOA SINGULAR | |
| Artigo 86.º - Regime especial de neutralidade fiscal..... | 242 |
| CAPÍTULO IV - TAXAS | |
| Artigo 87.º - Taxas..... | 243 |
| Artigo 87.º-A - Derrama estadual..... | 245 |
| Artigo 88.º - Taxas de tributação autónoma..... | 246 |
| CAPÍTULO V - LIQUIDAÇÃO | |
| Artigo 89.º - Competência para a liquidação..... | 249 |
| Artigo 90.º - Procedimento e forma de liquidação..... | 249 |
| Artigo 91.º - Crédito de imposto por dupla tributação internacional..... | 251 |
| Artigo 92.º - Resultado da liquidação..... | 253 |
| Artigo 93.º - Pagamento especial por conta..... | 254 |
| Artigo 94.º - Retenção na fonte..... | 255 |
| Artigo 95.º - Retenção na fonte - Direito comunitário..... | 257 |
| Artigo 96.º - Retenção na fonte - Directiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho..... | 260 |
| Artigo 97.º - Dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes..... | 263 |
| Artigo 98.º - Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes..... | 264 |
| Artigo 99.º - Liquidação adicional..... | 268 |
| Artigo 100.º - Liquidações correctivas no regime de transparência fiscal..... | 268 |
| Artigo 101.º - Caducidade do direito à liquidação..... | 269 |
| Artigo 102.º - Juros compensatórios..... | 270 |
| Artigo 103.º - Anulações..... | 273 |
| CAPÍTULO VI - PAGAMENTO | |
| SECÇÃO I - ENTIDADES QUE EXERÇAM, A TÍTULO PRINCIPAL, ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA | |
| Artigo 104.º - Regras de pagamento..... | 276 |
| Artigo 104.º-A - Pagamento da derrama estadual..... | 279 |
| Artigo 105.º - Cálculo dos pagamentos por conta..... | 280 |
| Artigo 105.º-A - Cálculo do pagamento adicional por conta..... | 282 |
| Artigo 106.º - Pagamento especial por conta..... | 283 |
| Artigo 107.º - Limitações aos pagamentos por conta..... | 286 |
| SECÇÃO II - ENTIDADES QUE NÃO EXERÇAM, A TÍTULO PRINCIPAL, ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA | |
| Artigo 108.º - Pagamento do imposto..... | 287 |
| SECÇÃO III - DISPOSIÇÕES COMUNS | |
| Artigo 109.º - Falta de pagamento de imposto autoliquidado..... | 288 |
| Artigo 110.º - Pagamento do imposto liquidado pelos serviços..... | 290 |
| Artigo 111.º - Limite mínimo..... | 291 |
| Artigo 112.º - Modalidades de pagamento..... | 292 |
| Artigo 113.º - Local de pagamento..... | 292 |
| Artigo 114.º - Juros e responsabilidade pelo pagamento nos casos de retenção na fonte..... | 293 |
| Artigo 115.º - Responsabilidade pelo pagamento no regime especial de tributação dos grupos de sociedades..... | 296 |
| Artigo 116.º - Privilégios creditórios..... | 298 |

CAPÍTULO VII - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E FISCALIZAÇÃO

SECÇÃO I - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DOS SUJEITOS PASSIVOS

| | | |
|--------------|---|-----|
| Artigo 117.º | Obrigações declarativas..... | 301 |
| Artigo 118.º | Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação..... | 301 |
| Artigo 119.º | Declaração verbal de inscrição, de alterações ou de cessação..... | 303 |
| Artigo 120.º | Declaração periódica de rendimentos..... | 303 |
| Artigo 121.º | Declaração anual de informação contabilística e fiscal..... | 306 |
| Artigo 122.º | Declaração de substituição..... | 307 |
| Artigo 123.º | Obrigações contabilísticas das empresas..... | 308 |
| Artigo 124.º | Regime simplificado de escrituração..... | 312 |
| Artigo 125.º | Centralização da contabilidade ou da escrituração..... | 313 |
| Artigo 126.º | Representação de entidades não residentes..... | 313 |

SECÇÃO II - OUTRAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DE ENTIDADES PÚBLICAS E PRIVADAS

| | | |
|--------------|--|-----|
| Artigo 127.º | Deveres de cooperação dos organismos oficiais e de outras entidades..... | 314 |
| Artigo 128.º | Obrigações das entidades que devam efectuar retenções na fonte..... | 316 |
| Artigo 129.º | Obrigações acessórias relativas a valores mobiliários..... | 316 |
| Artigo 130.º | Processo de documentação fiscal..... | 317 |
| Artigo 131.º | Garantia de observância de obrigações fiscais..... | 318 |
| Artigo 132.º | Pagamento de rendimentos a entidades não residentes..... | 319 |

SECÇÃO III - FISCALIZAÇÃO

| | | |
|--------------|--|-----|
| Artigo 133.º | Dever de fiscalização em geral..... | 320 |
| Artigo 134.º | Dever de fiscalização em especial..... | 320 |
| Artigo 135.º | Registo de sujeitos passivos..... | 321 |
| Artigo 136.º | Processo individual..... | 322 |

CAPÍTULO VIII - GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

| | | |
|--------------|--|-----|
| Artigo 137.º | Reclamações e impugnações..... | 323 |
| Artigo 138.º | Acordos prévios sobre preços de transferência..... | 325 |
| Artigo 139.º | Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis..... | 328 |

CAPÍTULO IX - DISPOSIÇÕES FINAIS

| | | |
|--------------|---------------------------------------|-----|
| Artigo 140.º | Recibo de documentos..... | 332 |
| Artigo 141.º | Envio de documentos pelo correio..... | 332 |
| Artigo 142.º | Classificação das actividades..... | 333 |

LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

REGIME DAS DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES PARA EFEITOS DO IRC

| | | |
|-----------------------------------|---|-----|
| Preâmbulo..... | 334 | |
| Artigo 1.º | Condições gerais de aceitação das depreciações e amortizações..... | 335 |
| Artigo 2.º | Valorimetria dos elementos depreciables ou amortizáveis..... | 336 |
| Artigo 3.º | Período de vida útil..... | 338 |
| Artigo 4.º | Métodos de cálculo das depreciações e amortizações..... | 339 |
| Artigo 5.º | Método das quotas constantes..... | 340 |
| Artigo 6.º | Método das quotas decrescentes..... | 342 |
| Artigo 7.º | Depreciações e amortizações por duodécimos..... | 343 |
| Artigo 8.º | Aplicação uniforme dos métodos de depreciação e amortização..... | 344 |
| Artigo 9.º | Regime intensivo de utilização dos activos depreciables..... | 345 |
| Artigo 10.º | Depreciações de imóveis..... | 346 |
| Artigo 11.º | Depreciações de viaturas ligeiras, barcos de recreio e aviões de turismo..... | 347 |
| Artigo 12.º | Activos revertíveis..... | 348 |
| Artigo 13.º | Locação financeira..... | 349 |
| Artigo 14.º | Peças e componentes de substituição ou de reserva..... | 350 |
| Artigo 15.º | Depreciações de bens reavaliados..... | 351 |
| Artigo 16.º | Activos intangíveis..... | 352 |
| Artigo 17.º | Projectos de desenvolvimento..... | 353 |
| Artigo 18.º | Quotas mínimas de depreciação ou amortização..... | 354 |
| Artigo 19.º | Elementos de reduzido valor..... | 355 |
| Artigo 20.º | Depreciações e amortizações tributadas..... | 356 |
| Artigo 21.º | Mapas de depreciações e amortizações..... | 357 |
| Artigo 22.º | Disposição transitória..... | 357 |
| Artigo 23.º | Norma revogatória..... | 358 |
| Artigo 24.º | Entrada em vigor e produção de efeitos..... | 358 |
| Tabela I - Taxas específicas..... | 359 | |
| Tabela II - Taxas genéricas..... | 368 | |

DECRETO-LEI N.º 442-B/88, DE 30 DE NOVEMBRO

Código do IRC · Introdução

No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, e nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 201.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

Artigo 1.º · Aprovação do Código do IRC

É aprovado o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), que faz parte integrante do presente decreto-lei.

Artigo 2.º · Entrada em Vigor

O Código do IRC entra em vigor em 1 de Janeiro de 1989.

Artigo 3.º · Impostos Abolidos

1 - Ficam abolidos, a partir da data da entrada em vigor do Código do IRC, relativamente aos sujeitos passivos deste imposto, a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto de capitais, o imposto complementar e o imposto do selo constante da verba 134 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

2 - O disposto no número anterior não obsta a que a legislação respeitante aos impostos abolidos possa ser aplicada relativamente aos impostos respeitantes a rendimentos obtidos anteriormente à data aí indicada ou à punição das respectivas infracções, nos termos previstos nessa legislação.

3 - Os impostos referidos na alínea c) do artigo 37.º do Código da Contribuição Industrial que, nos termos do número anterior, sejam liquidados após a entrada em vigor do Código do IRC não serão dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável neste imposto.

Artigo 4.º · Imposto Sobre o Rendimento do Petróleo

1 - A partir da data da entrada em vigor do Código do IRC, o imposto sobre o rendimento do petróleo, nos termos em que é regulado pelo Decreto-Lei n.º 625/71, de 31 de Dezembro, com as redacções que lhe foram dadas pelos Decretos-Leis n.ºs 256/81, de 1 de Setembro, e 440/83, de 24 de Dezembro, a que estivessem sujeitas pessoas colectivas ou outras entidades que sejam sujeitos passivos de IRC, fica substituído por este imposto.

2 - Não obstante o disposto no número anterior, considera-se aplicável a legislação aí referida quanto ao imposto sobre o rendimento do petróleo relativo a rendimentos obtidos anteriormente à data no mesmo mencionada, bem como à punição das respectivas infracções, nos termos previstos nessa legislação.

3 - Serão introduzidas no regime fiscal da indústria extractiva do petróleo, com as alterações decorrentes da entrada em vigor do Código do IRC, as adaptações consideradas necessárias.

Artigo 5.º · Regime Transitório Aplicável a Macau

1 - Enquanto o território de Macau se mantiver sob a administração portuguesa ficam isentos de IRC os lucros provenientes da exploração de navios ou aeronaves no tráfego interterritorial obtidos pelas entidades referidas no n.º 2 do artigo 4.º do Código do IRC.

2 - Aos lucros obtidos pelas entidades referidas no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IRC e imputáveis nos termos do mesmo a estabelecimento estável situado em Macau é aplicável o regime geral previsto nessa disposição, havendo lugar, com as necessárias adaptações, ao estabelecido na alínea b) do n.º 2 do artigo 83.º e no artigo 85.º do mesmo Código.

Artigo 6.º · Sociedades de Simples Administração de Bens

Não obstante o regime de transparência fiscal estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, os lucros das sociedades de simples administração de bens, nas condições aí mencionadas, obtidos anteriormente à data da entrada em vigor do mesmo Código, que venham a ser posteriormente a esta colocados à disposição dos respectivos sócios, serão considerados rendimentos de aplicação de capitais e sujeitos a tributação em IRS ou IRC nos termos gerais.

Artigo 7.º · Agrupamentos Complementares de Empresas

1 - Ficam revogados os n.ºs 1, 2 e 3 da Base VI da Lei n.º 4/73, de 4 de Junho, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 157/81, de 11 de Junho, e o artigo 18.º do Decreto Lei n.º 430/73, de 25 de Agosto.

2 - Mantém-se em vigor o disposto no n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 430/73, de 25 de Agosto.

Artigo 8.º · Período de Tributação

Os sujeitos passivos de IRC que, não tendo sede nem direcção efectiva em território português nele disponham, à data da entrada em vigor do Código, de estabelecimento estável, optem, nos termos do n.º 2 do seu artigo 8.º, por um período de tributação diferente do ano civil, deverão comunicar essa opção à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, no prazo de 60 dias a contar da data da entrada em vigor daquele Código, sendo aplicável, relativamente ao período decorrido desde 1 de Janeiro de 1989 até ao dia imediatamente anterior ao do início do novo período de tributação, o disposto no Código do IRC com referência ao período mencionado na alínea d) do n.º 4 do citado artigo 8.º.

Artigo 9.º · Obras de Carácter Plurianual

1 - Os sujeitos passivos de IRC podem, relativamente às obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano e que se encontrem em curso à data da entrada em vigor do presente Código, aplicar, com as necessárias adaptações, o disposto no seu artigo 19.º, para efeitos de determinação da matéria colectável da contribuição industrial respeitante ao exercício de 1988.

2 - Relativamente às obras plurianuais mencionadas na alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas em curso à data da entrada em vigor do mesmo Código, pode continuar a aplicar-se, até à sua conclusão, ou durante os primeiros cinco anos de vigência do Código, se aquela conclusão ocorrer posteriormente, o critério do encerramento da obra, nos termos definidos naquele artigo.

Artigo 10.º · Mudança de Critério Valorimétrico

Tendo ocorrido, nos termos do artigo 40.º do Código da Contribuição Industrial, anteriormente à entrada em vigor do Código do IRC, mudança de critério valorimétrico, o disposto na parte final do mesmo artigo é aplicável, sempre que for caso disso, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC.

Artigo 11.º · Reintegrações Resultantes de Reavaliações

O regime de aceitação como custos, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC, das reintegrações resultantes das reavaliações efectuadas ao abrigo de legislação de carácter fiscal é, com as necessárias adaptações, o disposto nessa legislação, continuando a não ser considerado como custo, para aqueles efeitos, sempre que for caso disso, o produto de 0,4 pela importância do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação.

Artigo 12.º · Encargos com Férias

1 - Sendo, nos termos do Código do IRC, os encargos devidos por motivos de férias custos do exercício a que se reporta o direito às mesmas, os que se vençam no exercício da entrada em vigor do mesmo Código relativos a exercícios anteriores são considerados custos, para efeitos da determinação da matéria colectável do IRC, nos quatro primeiros exercícios de aplicação deste imposto numa importância igual a 25% do respectivo montante.

2 - No caso de cessação da actividade anteriormente ao início do quarto exercício seguinte referido no número anterior, será considerado como custo do exercício da cessação a parte que não tiver sido ainda deduzida.

Artigo 13.º · Provisões

1 - Para efeitos de determinação da matéria colectável do IRC, continuará a aplicar-se o disposto na alínea b) do artigo 33.º do Código da Contribuição Industrial aos sujeitos passivos daquele imposto que, em exercícios anteriores ao da entrada em vigor do Código do IRC, tenham constituído a provisão mencionada nessa alínea.

2 - O saldo em 1 de Janeiro de 1989 das provisões a que se referem as alíneas c) e d) do artigo 33.º do Código da Contribuição Industrial, aceites para efeitos fiscais com referência a exercícios anteriores, depois de deduzido o montante que delas tiver sido utilizado no exercício de 1989, nos termos que lhe eram aplicáveis, deve ser reposto nas contas de resultados dos exercícios encerrados posteriormente àquela data, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC, num montante até à concorrência do somatório dos seguintes valores:

- a) Importância correspondente à parte dos encargos devidos por motivo de férias considerada como custo do exercício nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 12.º;
- b) Importância correspondente à constituição ou reforço no exercício em causa das provisões a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC.

3 - O regime estabelecido no número anterior é igualmente aplicável aos saldos das provisões constituídas nos termos dos Decretos-Leis n.ºs 503-C/76, de 30 de Junho, e 216/78, de 2 de Agosto, que se consideram revogados.

4 - Quando, ao abrigo da disciplina que vem sendo aplicada às provisões referidas no n.º 2, sejam efectuadas correcções dos respectivos valores, os montantes das reposições a praticar nos termos do mesmo número serão corrigidos em conformidade.

5 - O saldo referido no n.º 2 será transferido para uma conta especial denominada "Provisões nos termos do Código da Contribuição Industrial", figurando a parte ainda não reposta nos termos do mesmo número no segundo membro de cada um dos balanços referentes aos exercícios encerrados posteriormente a 1 de Janeiro de 1989.

Artigo 14.º · Reporte de Prejuízos

Os prejuízos fiscais apurados para efeitos de contribuição industrial e de imposto sobre a indústria agrícola, e ainda não deduzidos, poderão sê-lo nas condições estabelecidas no artigo 43.º do Código da Contribuição Industrial nos lucros tributáveis determinados para efeitos de IRC, observando-se, sempre que for caso disso, o disposto no § 3.º do artigo 54.º do mesmo Código e no artigo 47.º do Código do IRC.

Artigo 15.º · Deduções por Reinvestimento ou Investimento

1 - Os lucros retidos e levados a reservas que tenham sido reinvestidos nos termos do artigo 44.º do Código da Contribuição Industrial até ao fim do exercício imediatamente anterior ao do início de vigência do Código do IRC poderão ser deduzidos, se ainda o não tiverem sido, nas condições estabelecidas no Código da Contribuição Industrial, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC.

2 - Na determinação do limite temporal em que se deve concretizar a dedução ao lucro tributável, é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 6 do artigo 47.º do Código do IRC, quer quanto ao período referido na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º do mesmo Código, quer no tocante ao período mencionado no artigo 8.º deste diploma.

3 - O disposto nos números anteriores é igualmente aplicável, com as necessárias adaptações, às deduções ao lucro tributável da contribuição industrial ou do imposto sobre a indústria agrícola por investimentos ou reinvestimentos efectuados até ao fim do exercício imediatamente anterior ao do início de vigência do Código do IRC, estabelecidas em legislação especial anterior a essa data, com observância do regime nela estabelecido.

Artigo 16.º · Tributação pelo Lucro Consolidado

1 - A autorização para a tributação pelo lucro consolidado nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de Dezembro, é válida, para efeitos de IRC, pelo período restante por que tenha sido concedida e nos termos e condições em que o tenha sido.

2 - Para efeitos de determinação da matéria colectável em IRC é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de Dezembro.

Artigo 17.º · Liquidação de Sociedades e Outras Entidades

Às sociedades e outras entidades que se tiverem dissolvido anteriormente à data da entrada em vigor do Código do IRC não é aplicável o disposto no seu artigo 73.º, continuando sujeitas, para efeitos de IRC, com as necessárias adaptações, ao regime que lhes era aplicável no domínio dos impostos abolidos.

Artigo 18.º · Tributação de Rendimentos Agrícolas

1 - Os rendimentos dos sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título predominante, actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias cujos lucros se encontravam sujeitos a imposto sobre a indústria agrícola, são tributados em IRC às seguintes taxas:

- a) Rendimentos respeitantes ao exercício de 1989 - 12,5%;
- b) Rendimentos respeitantes ao exercício de 1990 - 16%;
- c) Rendimentos respeitantes ao exercício de 1991 - 20%;
- d) Rendimentos respeitantes ao exercício de 1992 - 25%;
- e) Rendimentos respeitantes ao exercício de 1993 - 31%.

2 - Os rendimentos dos sujeitos passivos de IRC que exerçam a título predominante actividade pecuária intensiva serão tributados em IRC às seguintes taxas:

- a) Rendimentos respeitantes ao exercício de 1989 - 20%;
- b) Rendimentos respeitantes ao exercício de 1990 - 25%;
- c) Rendimentos respeitantes ao exercício de 1991 - 31%.

3 - Considera-se que um sujeito passivo de IRC exerce a título predominante actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias nas condições referidas nos números anteriores quando os proveitos respeitantes às mesmas representem, no exercício em causa, pelo menos 60% do total dos proveitos do sujeito passivo.

4 - O disposto no n.º 1 é aplicável aos rendimentos dos sujeitos passivos que, obedecendo às condições nele previstas, iniciem a actividade já na vigência do Código do IRC.

Artigo 18.º-A · Regime Transitório das Mais-valias e das Menos-valias

1 - Os ganhos ou perdas realizados por sujeitos passivos de IRC com a transmissão de acções ou partes sociais cuja aquisição tenha ocorrido antes da entrada em vigor do Código do IRC não concorrem para a formação do lucro tributável.

2 - Para efeitos do número anterior, considera-se data da aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo em resultado de um processo de cisão, por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objecto social da sociedade emitente, a data da aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem.

3 - Quando, nos termos do regime especial previsto no n.º 9 do artigo 67.º e nos artigos 70.º e 71.º do Código do IRC, haja lugar à valorização das participações sociais recebidas pelo mesmo valor pelo qual as antigas se encontravam registadas, considera-se, para efeitos do disposto no n.º 1, data de aquisição das primeiras a que corresponder à das últimas.

Artigo 19.º - Crédito Fiscal por Investimento

1 - O desconto correspondente ao crédito fiscal por investimento estabelecido nos Decretos-Leis n.ºs 197-C/86, de 18 de Julho, e 161/87, de 6 de Abril, que, por falta ou insuficiência da colecta da contribuição industrial, não tiver sido efectuado, poderá sê-lo na colecta do IRC nas condições temporais definidas no n.º 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 197-C/86, de 18 de Julho.

2 - Para efeitos do disposto na parte final do número anterior, é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 6 do artigo 47.º do Código do IRC, quer quanto ao período referido na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º do mesmo Código, quer no tocante ao período mencionado no artigo 8.º deste diploma.

3 - A dedução a que se refere o n.º 1 é efectuada na ordem e nos termos indicados para as deduções estabelecidas na alínea d) do n.º 2 do artigo 83.º do Código do IRC.

Artigo 20.º - Pagamento de Impostos

1 - A contribuição industrial e o imposto sobre a indústria agrícola relativos ao exercício de 1988, devidos por sujeitos passivos de IRC, autoliquidados no prazo legal, serão pagos em três prestações iguais, com vencimento em Junho de 1989, Maio de 1990 e Maio de 1991.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o pagamento da primeira prestação deverá ser efectuado no dia da apresentação da declaração modelo n.º 2, mediante conhecimento modelo n.º 10, processado em triplicado.

3 - As prestações não referidas no número precedente serão debitadas, para cobrança, ao tesoureiro, até ao dia 15 do mês anterior ao do vencimento da primeira das prestações em dívida.

4 - Aos contribuintes que não efectuem o pagamento referido no n.º 2 ou que não apresentem a declaração, é aplicável o disposto no artigo 85.º do Código da Contribuição Industrial.

5 - Não sendo paga qualquer das prestações no mês do vencimento, começarão a correr juros de mora.

6 - Passados 60 dias sobre o vencimento de qualquer prestação sem que se mostre efectuado o respectivo pagamento, haverá lugar a procedimento executivo para arrecadação da totalidade da contribuição ou imposto em dívida, considerando-se, para o efeito, vencidas as prestações ainda não pagas.

7 - Os contribuintes poderão, porém, pagar integralmente a contribuição industrial ou imposto sobre a indústria agrícola na data do vencimento da primeira prestação, beneficiando neste caso de um desconto de 20%, a que acrescerá o previsto na alínea a) do artigo 101.º do Código da Contribuição Industrial, quando for o caso.

8 - O disposto nos números anteriores é aplicável, com as necessárias adaptações, ao pagamento do imposto complementar, secção B, referente ao exercício de 1988, sendo as prestações, em número de três, com vencimento em Dezembro de 1989, Novembro de 1990 e Novembro de 1991.

Artigo 21.º · Pagamentos por Conta

1 - Durante o ano de 1989, os pagamentos por conta referidos no artigo 97.º do Código do IRC serão calculados com base na contribuição industrial e ou no imposto sobre a indústria agrícola que foram ou deveriam ter sido autoliquidados com referência ao exercício de 1988, sem a dedução do imposto de capitais-Secção B que tiver sido efectuada nos termos do artigo 89.º do Código da Contribuição Industrial, por força do disposto no seu § 1.º e, bem assim, da do crédito fiscal por investimento estabelecido pelos Decretos Leis n.ºs 197-C/86, de 18 de Julho, e 161/86, de 6 de Abril.

2 - Tratando-se de sociedades de um grupo a que seja aplicável, pela primeira vez no exercício de 1989, o regime de tributação pelo lucro consolidado, o disposto no número anterior é de observar em relação a cada uma delas, sendo o total das importâncias entregues por conta tomado em consideração para efeitos do cálculo da diferença a pagar pela sociedade dominante, ou a reembolsar-lhe nos termos do artigo 96.º do Código do IRC.

Artigo 22.º · Declaração de Inscrição no Registo

1 - Os sujeitos passivos de IRC que, à data da entrada em vigor do respectivo Código, já constem dos registos da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, por virtude de tributação nos impostos agora abolidos, são dispensados da apresentação da declaração de inscrição no registo a que se refere o artigo 110.º daquele Código.

2 - Os sujeitos passivos de IRC que não se encontrem nas condições previstas no número anterior deverão apresentar a declaração de inscrição aí referida até 31 de Março de 1989.

Artigo 23.º · Regulamentação da Cobrança e dos Reembolsos do Imposto

O Governo publicará, mediante decreto-lei, a regulamentação da cobrança e dos reembolsos.

Artigo 24.º · Modificações do Código do IRC

As modificações que de futuro se fizerem sobre matéria contida no Código do IRC serão consideradas como fazendo parte dele e inseridas no lugar próprio, devendo essas modificações ser sempre efectuadas por meio de substituição dos artigos alterados, supressão dos artigos inúteis ou pelo aditamento dos que forem necessários.

Preâmbulo

1 - Na reforma dos anos 60 a tributação do rendimento das pessoas colectivas foi estabelecida em termos substancialmente análogos à das pessoas singulares, com diferenças significativas apenas no domínio da contribuição industrial e do imposto complementar.

Com efeito, apesar de a contribuição industrial ter sido concebida nos moldes tradicionais de imposto parcelar para a generalidade dos contribuintes, no domínio das sociedades e, especialmente, com a inclusão, em 1986, de todas elas no grupo A, pode dizer-se que esse imposto, pelo facto de incidir sobre o lucro global determinado com base na contabilidade, constituía já um embrião de um verdadeiro imposto de sociedades.

Por sua vez, ao contrário do que sucedia com o imposto complementar das demais pessoas colectivas, onde se processava a globalização dos rendimentos sujeitos a impostos parcelares, o imposto complementar sobre as sociedades, na última fase da sua vigência, apenas retoma o lucro que já tinha servido de base à contribuição industrial, pelo que só encontrava verdadeira justificação nos objectivos que desde o início o determinaram, ou seja, o preenchimento de lacunas de tributação ao nível dos sócios quanto aos lucros não distribuídos.

Com a recente reformulação do imposto sobre a indústria agrícola e sua efectiva aplicação, após o largo período de tempo em que se encontrou suspenso, ficaram criadas as condições para a introdução de um imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), ao lado de um imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).

2 - O IRC não representa, no entanto, apenas o culminar de uma tendência de evolução que se foi desenhando no domínio do sistema fiscal anterior. Com efeito, ao proceder-se a uma reformulação geral da tributação do rendimento, verteram-se para o IRC as suas linhas norteadoras, designadamente as referentes ao alargamento da base tributável, à moderação dos níveis de tributação e à necessária articulação entre IRS e IRC.

De resto, são esses os princípios que têm igualmente moldado as mais recentes reformas ao nível internacional, tendo-se acolhido no IRC, com as adaptações impostas pelos condicionalismos económico-financeiros do nosso país, algumas das soluções legislativas que vêm sendo consagradas em consequência dessas reformas.

Mereceu também especial atenção a necessidade de pela via de tributação não se criarem dificuldades à inserção de uma pequena economia aberta, como a portuguesa, no quadro de um mercado caracterizado por elevados níveis de concorrência, o que levou à consideração, em especial, dos sistemas de tributação vigentes nos países da CEE. Aliás, embora a harmonização fiscal comunitária no domínio dos impostos sobre o rendimento se encontre ainda em fase relativamente atrasada, não deixaram de se ter em conta os elementos que a esse propósito foram já objecto de algum consenso.

3 - A designação o conferida a este imposto - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas - dá, desde logo, uma ideia sobre o respectivo âmbito de aplicação pessoal. O IRC incide sobre todas as pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território português. O ponto de partida para a definição da incidência subjectiva foi, assim, o atributo da personalidade jurídica.

No entanto, sujeitaram-se igualmente a IRC entidades com sede ou direcção efectiva em território português que, embora desprovidas de personalidade jurídica, obtêm rendimentos que não se encontram sujeitos a pessoas singulares ou colectivas que as integram. Deste modo, consideram-se passíveis de imposto determinados entes de facto, quando razões de ordem técnica ou outras tornem particularmente difícil uma tributação individualizada, evitando-se que a existência de tributação ou o imposto aplicável fiquem dependentes da regularidade do processo de formação dos entes colectivos.

Aplica-se ainda o IRC às entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede ou direcção efectiva em território português mas nele obtenham rendimentos, desde que não se encontrem sujeitas a IRS - o que igualmente impede a existência de soluções de vazio legal relativamente a entidades não residentes que obtenham rendimentos em Portugal.

Importa ainda sublinhar que, com objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, se adoptam em relação a certas sociedades um regime de transparência fiscal. O mesmo caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição.

Este regime é igualmente aplicável aos agrupamentos complementares de empresas e aos agrupamentos europeus de interesse económico.

4 - Para efeitos da definição do rendimento que se encontra sujeito a IRC, houve, naturalmente, que tomar como ponto de partida o facto de ter de ser feita uma distinção fundamental, conforme se trate de entidades residentes e de entidades não residentes. É que, enquanto as primeiras estão sujeitas a imposto por obrigação pessoal - o que implica a inclusão na base tributável da totalidade dos seus rendimentos, independentemente do local onde foram obtidos -, já as segundas se encontram sujeitas por obrigação real - o que limita a inclusão na base tributável aos rendimentos obtidos em território português.

Num caso e noutro não era, porém, possível deixar de fazer outras distinções, sempre visando encontrar um recorte da incidência real e, conseqüentemente, da matéria colectável que melhor atendesse à especificidade de grandes grupos do vasto e multiforme universo de sujeitos passivos. Essa segmentação deveria, por outro lado, ajustar-se, na medida do possível, às diferenciações quanto ao nível de tributação que se desejasse concretizar através das taxas do IRC.

Assim, as entidades residentes são divididas em duas categorias, conforme exerçam ou não a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Quanto às que exerçam, a título principal, essas actividades (e considera-se que é sempre esse o caso das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas), o IRC incide sobre o respectivo lucro. No que toca às restantes, o IRC incide sobre o rendimento global, correspondente à soma dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS.

Relativamente às entidades não residentes, distingue-se consoante as mesmas disponham ou não de estabelecimento estável em Portugal. No primeiro caso, o IRC incide sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável. No segundo, o IRC incide sobre os rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, o mesmo acontecendo quanto aos rendimentos de contribuintes que, embora possuindo estabelecimento estável em Portugal, não sejam imputáveis a esse estabelecimento.

5 - O conceito de lucro tributável que se acolhe em IRC tem em conta a evolução que se tem registado em grande parte das legislações de outros países no sentido da adopção, para efeitos fiscais, de uma noção extensiva de rendimento, de acordo com a chamada teoria do incremento patrimonial.

Esse conceito - que está também em sintonia com os objectivos de alargamento da base tributável visados pela presente reforma - é explicitamente acolhido no Código, ao reportar-se o lucro à diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação.

Deste modo, relativamente ao sistema anteriormente em vigor, o IRC funde, através da noção de lucro, a base de incidência da contribuição industrial, do imposto de mais-valias relativo à transmissão a título oneroso de elementos do activo imobilizado, incluindo os terrenos para construção e as partes sociais que o integram. E vai mais longe na preocupação de dar um tratamento equitativo às diferentes situações, quer por automaticamente incluir na sua base tributável certos ganhos - como os subsídios não destinados à exploração ou as indemnizações - que, pelo menos em parte, não eram tributados, quer por alargá-las aos lucros imputáveis ao exercício da indústria extractiva do petróleo, até agora não abrangidos no regime geral de tributação.

Entre as conseqüências que este conceito alargado de lucro implica está a inclusão no mesmo das mais-valias e menos-valias, ainda que, por motivos de índole económica, limitada, às que tiverem sido realizadas. A realização é, porém, entendida em sentido lato, de modo a abranger quer os chamados ganhos de capital voluntários (v.g. derivados da venda ou troca), quer os denominados ganhos de capital involuntários (v.g. resultantes de expropriações ou indemnização por

destruição ou roubo). No entanto, para assegurar a continuidade de exploração das empresas, prevê-se a exclusão da tributação de mais-valias relativas a activo imobilizado corpóreo, sempre que o respectivo valor de realização seja investido, dentro de determinado prazo, na aquisição, fabrico ou construção de elementos do activo imobilizado. Este esquema é, aliás similar ao usado em muitos países europeus.

6 - Referiu-se já que a extensão da obrigação de imposto depende da localização da sede ou direcção efectiva do sujeito passivo, o que obrigou a precisar, no caso destas se situarem no estrangeiro, quando é que os rendimentos se consideram obtidos em território português. Na escolha dos elementos de conexão relevantes para o efeito tiveram-se em conta não só a natureza dos rendimentos, como também a situação e interesses do País, enquanto território predominantemente fonte de rendimentos.

Por isso se adoptou um conceito amplo de estabelecimento estável e ainda, embora de forma limitada, o denominado princípio da atracção do estabelecimento estável.

7 - Embora o rendimento das unidades económicas flua em continuidade e, por isso, exista sempre algo de convencional na sua segmentação temporal, há, geralmente, necessidade de proceder à divisão da vida das empresas em períodos e determinar em cada um deles um resultado que se toma para efeitos de tributação.

Considera-se que esses períodos devem ter, em princípio, a duração de um ano. Apenas em casos expressamente enumerados se admite, por força das circunstâncias, uma duração inferior, e somente num uma duração superior.

Este refere-se às sociedades e outras entidades em liquidação, em que não se encontram razões, desde que a liquidação se verifique em prazo conveniente, para não tomar em termos unitários para efeitos fiscais todo o período de liquidação.

Adoptada a anualidade como regra para os períodos de imposto, a outra questão a resolver tem que ver com as datas de início e de termo de cada período. Também aqui se mantém a prática já há muito seguida entre nós de fazer corresponder cada período ao ano civil. Poderá justificar-se, porém, em alguns casos, a adopção de um período anual diferente, pelo que essa possibilidade é explicitamente admitida e regulada.

A periodização do lucro é origem de outros complexos problemas, estando o principal relacionado com o facto de cada exercício ser independente dos restantes para efeitos de tributação. Essa independência é, no entanto, atenuada mediante certas regras de determinação da matéria colectável, especialmente através do reporte de prejuízos.

Consagra-se, assim, a solidariedade dos exercícios, o que se faz em moldes idênticos aos que vigoravam no sistema anterior, ou seja, na modalidade de reporte para diante até um máximo de cinco anos.

8 - Tendo-se optado por excluir da sujeição a IRC o Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais, consagram-se no Código as isenções subjectivas que, pela sua natureza e estabilidade, se entendeu que nele deviam figurar.

Na delimitação das entidades abrangidas houve a preocupação de reduzir as isenções estabelecidas apenas aos casos de reconhecido interesse público, tendo-se condicionado algumas delas à verificação de determinados pressupostos objectivos, o que acentua o seu carácter excepcional e permite a respectiva adequação aos objectivos de política económica e social prosseguidos.

O critério adoptado não impede que outros desagravamentos fiscais de natureza conjuntural venham a ser estabelecidos em legislação especial sobre benefícios fiscais.

9 - Na determinação da matéria colectável concretiza-se operacionalmente o conceito de rendimento adoptado, indicando a metodologia a seguir para o respectivo cálculo. Daí que, tal como para a definição de rendimento, também a este propósito se tenha de fazer uma diferenciação, conforme os contribuintes de que se trate. São, no entanto, as regras relativas à determinação do lucro tributável das entidades residentes que exercem, a título principal, actividades de natureza

comercial, industrial ou agrícola que constituem naturalmente o núcleo central do capítulo, cuja influência se projecta não só em outros contribuintes do IRC, mas também nas correspondentes categorias de rendimento do IRS.

Em qualquer caso, procura-se sempre tributar o rendimento real efectivo, que, para o caso das empresas, é mesmo um imperativo constitucional. Com corolário desse princípio, é a declaração do contribuinte, controlada pela administração fiscal, que constitui a base da determinação da matéria colectável.

A determinação do lucro tributável por métodos indiciários é consequentemente, circunscrita aos casos expressamente enumerados na lei, que são reduzidos ao mínimo possível, apenas se verificando quando tenha lugar em resultado de anomalias e incorrecções da contabilidade, se não for de todo possível efectuar esse cálculo com base nesta. Por outro lado, enunciam-se os critérios técnicos que a administração fiscal deve, em princípio, seguir para efectuar a determinação do lucro tributável por métodos indiciários, garantindo-se ao contribuinte os adequados meios de defesa, que incluem - o que é um reconhecimento da maior importância - a própria impugnabilidade do quantitativo fixado.

10 - Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável.

As relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações. Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correcções - positivas ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objectivos e condicionalismos próprios da fiscalidade.

Embora para concretizar a noção ampla de lucro tributável acolhida fosse possível adoptar como ponto de referência o resultado apurado através da diferença entre os capitais próprios no fim e no início do exercício, mantém-se a metodologia tradicional de reportar o lucro tributável ao resultado líquido do exercício constante da demonstração de resultados líquidos, a que acrescem as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo e não reflectidas naquele resultado.

Nas demais regras enunciadas a propósito dos aspectos que se entendeu dever regular reflectiu-se, sempre que possível, a preocupação de aproximar a fiscalidade da contabilidade.

É assim que, quanto a reintegrações e amortizações, se dá uma maior flexibilidade ao respectivo regime, podendo o contribuinte, relativamente à maior parte do activo imobilizado corpóreo, optar pelo método das quotas constantes ou pelo método das quotas degressivas, o que constituirá, por certo, um factor positivo para o crescimento do investimento.

No domínio particularmente sensível das provisões para créditos de cobrança duvidosa e para depreciação das existências acolhem-se as regras contabilísticas geralmente adoptadas, o que permite um alinhamento da legislação fiscal portuguesa com as soluções dominantes ao nível internacional.

11 - Uma reforma da tributação dos lucros não pode ignorar a evolução das estruturas empresariais, antes há -de encontrar o quadro normativo que, obedecendo a princípios de eficiência e equidade, melhor se ajuste a essas mutações.

A existência de grupos de sociedades que constituem uma unidade económica é uma das realidades actuais que deve merecer um adequado tratamento fiscal, na esteira, aliás, do que vem acontecendo noutras legislações. Os estudos preparatórios desenvolvidos a propósito do IRC permitiram já a publicação do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de Dezembro, cuja disciplina geral, possibilitando a tributação do lucro consolidado, se reproduz neste Código e contém as virtualidades suficientes para poder ser desenvolvida à luz da experiência que for sendo retirada da sua aplicação.

Outra área onde se faz sentir a necessidade de a fiscalidade adoptar uma postura de neutralidade é a que se relaciona com as fusões e cisões de empresas. É que a reorganização e o fortalecimento do tecido empresarial não devem ser dificultados, mas antes incentivados, pelo que, reflectindo, em termos gerais, o consenso que, ao nível dos países da CEE, tem vindo a ganhar corpo neste domínio, criam-se condições para que aquelas operações não encontrem qualquer obstáculo fiscal à sua efectivação, desde que, pela forma como se processam, esteja garantido que apenas visam um adequado redimensionamento das unidades económicas.

12 - Na fixação da taxa geral do IRC prevaleceu um critério de moderação, em que se teve particularmente em conta o elevado grau de abertura da economia portuguesa ao exterior e, por isso, a necessidade de a situar a um nível que se enquadrasse nos vigentes em países com grau de desenvolvimento semelhante ao nosso ou com os quais mantemos estreitas relações económicas. Não podendo o Estado, nas circunstâncias actuais, prescindir de receitas fiscais, não se pôde levar o desagravamento da tributação dos lucros das empresas tão longe quanto seria desejável, mas isso não impediu que, mesmo tendo em conta a possibilidade de serem lançadas derramas sobre a colecta do IRC, se tenha atingido uma uniformização dessa tributação a um nível próximo do mais baixo que, no sistema anterior, incidia, em geral, sobre os lucros imputáveis a actividades de natureza comercial e industrial.

Relativamente às pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, estabelece-se uma taxa de tributação substancialmente inferior, no que se tem em consideração a natureza das finalidades que as mesmas prosseguem.

Quanto às entidades não residentes, a tributação dos seus rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável, que se fará quase sempre por retenção na fonte a título definitivo, situa-se em valores que têm em conta a natureza dos rendimentos e o facto de, em regra, as respectivas taxas incidirem sobre montantes brutos.

13 - Na estrutura do IRC, uma das questões nucleares é a da dupla tributação económica dos lucros colocados à disposição dos sócios, que se relaciona com o problema, desde há muito discutido, de saber se entre o imposto de sociedades e o imposto pessoal de rendimento deve existir separação ou integração e, neste último caso, em que termos. A escolha do sistema a adoptar depende de vários factores e entronca na perspectiva que se tenha sobre a incidência económica do imposto que recai sobre as sociedades.

A solução geral acolhida consiste numa atenuação da referida dupla tributação, tendo-se principalmente em consideração a necessidade de desenvolvimento do mercado financeiro e a melhoria na afectação dos recursos.

Sendo várias as técnicas adoptadas pelas legislações estrangeiras para concretizar essa solução, salienta-se, porém, a do "crédito de imposto", que é, aliás, a preconizada numa proposta de directiva apresentada pela Comissão ao Conselho das Comunidades Europeias quanto à harmonização dos sistemas de imposto das sociedades e dos regimes de retenção na fonte sobre os dividendos. Foi nessa linha que se adoptou um sistema de integração parcial.

Este sistema é também extensivo aos lucros distribuídos por sociedades a sujeitos passivos do IRC. No entanto, quanto aos lucros distribuídos por sociedades em que outra detenha uma participação importante, mas que ainda não permita a tributação pelo lucro consolidado, considerou-se insuficiente uma mera atenuação, adoptando-se, na linha de orientação preconizada em algumas legislações e nos estudos em curso no âmbito comunitário, uma solução que elimina, nesses casos, a dupla tributação económica.

14 - A liquidação do IRC é feita, em princípio, pelo próprio contribuinte, em sintonia com a importância que é conferida à sua declaração no processo de determinação da matéria colectável. Trata-se, aliás, de sistema já aplicado no regime anteriormente em vigor.

Por outro lado, estabelecem-se em relação a certas categorias de rendimentos retenções na fonte, com todas as vantagens bem conhecidas, as quais, relativamente a residentes, têm sempre a natureza de imposto por conta.

A preocupação de aproximar as datas de pagamento e de obtenção dos rendimentos está também presente na adopção de um sistema de pagamentos por conta no próprio ano a que o lucro tributável respeita.

De realçar igualmente, pela sua importância para a simplificação do sistema e comodidade dos contribuintes, a possibilidade de o pagamento ser efectuado através do sistema bancário e dos correios.

15 - Qualquer reforma fiscal comporta desafios de vária natureza.

Procurou-se, no delineamento do quadro normativo do IRC, ir tão longe quanto se julgou possível, atenta a situação do País e as grandes tarefas de modernização das suas estruturas económicas que o horizonte do mercado único europeu implica.

Tem-se, porém, consciência que será no teste diário da aplicação daquele quadro normativo às situações concretas que se julgará o êxito da reforma. Esse dependerá, sobretudo, do modo como a administração fiscal e contribuintes se enquadrarem no espírito que lhe está subjacente e que, se exige um funcionamento cada vez mais eficaz da primeira, importa igualmente uma franca e leal colaboração dos segundos.

Espera-se que esse novo relacionamento, a par de um sistema de tributação inspirado por princípios de equidade, eficiência e simplicidade, contribua para que a evasão e a fraude fiscais deixem de constituir preocupação relevante. Desejável será, assim, que diminuam consideravelmente os casos em que há necessidade de recorrer à aplicação das penalidades que irão constar de diploma específico.

Definidas as linhas essenciais do IRC, será a referida aplicação às situações concretas que evidenciará os desenvolvimentos ou ajustamentos eventualmente necessários.

Deste modo se tornará a presente reforma uma realidade dinâmica.

CAPÍTULO I - INCIDÊNCIA

Artigo 1.º - Pressuposto do imposto

O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.

Anotações

Por Miguel Camelo

1 - A tributação sobre o rendimento, decorridas que foram quase três décadas sobre a última reforma fiscal, não se encontrava ajustada à nova realidade económica e social do País, razão pela qual surge no final da década de 80 do século passado o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro)¹ que pretende, fundamentalmente, proporcionar uma tributação mais justa e equitativa.

2 - Com o CIRC pretendeu-se, no essencial, criar um sistema de tributação unitário do rendimento das pessoas colectivas, sendo que devemos ter a noção de que quando falamos no IRC falamos, resumidamente, num imposto: sobre o Rendimento (por contrapartida aos impostos sobre a despesa ou património); Global (incide sobre um conjunto de rendimentos provenientes de diversas fontes); Estadual (o Estado é o sujeito activo da relação jurídico-tributária); Periódico (renova-se nos sucessivos períodos de tributação, que normalmente são anuais, dando origem, consequentemente, a sucessivas obrigações tributárias anuais que são independentes umas das outras); Real (visa a tributação dos rendimentos das pessoas colectivas sem atender à sua situação pessoal); Directo (incide sobre a manifestação directa ou imediata da capacidade contributiva); Proporcional (independentemente do valor da matéria colectável apurada a taxa mantém-se constante); Principal (goza de autonomia, quer ao nível normativo quer ao nível das relações tributárias concretas)².

3 - No artigo 1.º encontramos a consagração dos três pressupostos fundamentais da incidência em IRC³:

A) Incidência Subjectiva: *Quem* está sujeito a imposto? - Sujeito Passivo do Imposto (Artigo 2.º);

B) Incidência Objectiva: *O que* está sujeito a imposto? - Base do Imposto (Artigo 3.º);

C) Incidência Temporal: *Quando* está sujeito? - Período de Tributação (Artigo 8.º).

São estes os pressupostos que fazem depender o surgimento da relação jurídica do imposto, pelo que só através da leitura conjunta dos Artigos 2.º, 3.º e 8.º (*Sujeito Passivo, Base do Imposto e Período de Tributação, respectivamente*) é que conseguiremos entender cabalmente a abrangência e conteúdo do presente Artigo.

4 - Através do Decreto-Lei n.º 472/99 o artigo 1.º foi alterado por forma a abranger expressamente, também, a tributação dos rendimentos de actos ilícitos e adaptar o CIRC ao Artigo 10.º da LGT. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIN SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA (*“Lei Geral Tributária”*, comentada e anotada, 3.ª edição, Setembro, 2003, Vislis Editores, pp. 73-74), em comentário ao artigo 10.º da LGT afirmam que a tributação é valorativamente neutra, sendo que o que é necessário é que a obtenção ou disposição dos bens, enquanto tal, seja subsumível num quadro legal (independentemente do seu carácter ilícito), repostando-se unicamente às circunstâncias (reveladoras de capacidade contributiva) do facto ou do acto. Sendo que, portanto, o facto de se tributar os actos ilícitos não tem qualquer natureza de *“sanção”*, até porque o carácter sancionatório é incompatível com a própria natureza do IRC. O que se verifica é uma tributação, considerada, normal e que, portanto, se encontra despida de qualquer juízo sobre a sua concreta licitude ou ilicitude. LIMA GUERREIRO (*“Lei Geral Tributária - Anotada”*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, pp. 78-82) segue o mesmo entendimento e considera que a tributação das actividades ilícitas (ilícitos de natureza administrativa, civil e criminal), que é comum à maioria dos sistemas fiscais nacionais, coexiste com a

¹ Visto e aprovado em Conselho de Ministro - 20 de Outubro de 1988, Ministro das Finanças - Miguel José Ribeiro Cadilhe, Primeiro-Ministro - Aníbal António Cavaco Silva, Presidente da República - Mário Soares, Promulgação e referendado - 30 de Novembro de 1988, Entrada em vigor - 1 de Janeiro de 1989.

² Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, *“CIRC Manual”*, revista e actualizado Olga Guedes e Ana Isabel Monteiro, Novembro, 2005, pp. 13-14.

³ Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, *“Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Manual de IRC)”*, 2008, p. 37; Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, *“CIRC Manual”*, revista e actualizado Olga Guedes e Ana Isabel Monteiro, Novembro, 2005, pp. 14-15. As normas de incidência de imposto limitam-se a prever factos jurídicos que, uma vez verificados, dão origem à obrigação tributária - os seus efeitos jurídicos são automáticos.

aplicação de métodos de determinação directa ou indirecta da matéria tributável. Uma nota de extrema relevância que importa reter é que a tributação das actividades ilícitas não tem a capacidade de as tornar lícitas. Ou, dito de outra forma, a tributação em sede de IRC não prejudica, obviamente, a devida aplicação de sanções de natureza contra-ordenacional ou criminal. Nem tão pouco se pode considerar que o Estado, ao tributar as actividades ilícitas, se torna uma espécie de cúmplice interessado, isto porque tal visão violaria o princípio da igualdade tributária uma vez que permitiria que, na prática, estes acréscimos patrimoniais derivados de actividades ilícitas não fossem objecto de tributação pelo que, assim, estes sujeitos receberiam uma espécie de "prémio". De salientar que ficam excluídos da incidência de imposto a tributação dos actos ou negócios colocados fora do circuito económico (rendimentos ou actos absolutamente proibidos e que, por conseguinte, se encontram feridos com a sanção da nulidade absoluta). *Destarte*, este Artigo abrange apenas a ilicitude relativa e não a ilicitude absoluta⁴.

Por José Amorim

O IRC incide sobre os rendimentos obtidos por pessoas colectivas de direito público (Estado, regiões autónomas, autarquias, institutos públicos, associações públicas, etc.) ou privado (sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, empresas públicas, agrupamentos complementares de empresas (ACE), agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE), cooperativas, associações, fundações, etc.), com sede ou direcção efectiva em território português, quer os rendimentos obtidos provenham de actos lícitos, quer provenham de actos ilícitos, o que importa é que «os actos ou factos que estiveram na sua origem preencham os pressupostos de incidência aplicáveis» (art.º 10.º da LGT).

Artigo 2.º • Sujeitos passivos

1 - São sujeitos passivos do IRC:

- a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;
- b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;
- c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

2 - Consideram-se incluídas na alínea b) do n.º 1, designadamente, as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo.

3 - Para efeitos deste Código, consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português.

Anotações

Por Miguel Camelo

1 - No Artigo 2.º encontramos a consagração de um dos três pressupostos fundamentais da incidência em IRC identificados no Artigo 1.º (Incidência Subjectiva: *Quem* está sujeito a imposto? - Sujeito Passivo do Imposto).

2 - Entende-se por sujeito passivo de IRC a pessoa ou entidade sobre quem é susceptível de recair o dever de cumprir uma obrigação de natureza tributária imposta pelo presente Código, designadamente a obrigação principal - a obrigação do imposto.

⁴ LIMA GUERREIRO, "Lei Geral Tributária - Anotada", Editora Rei dos Livros, Lrsb, pp. 78-82, apresenta exemplos de jurisprudência do STA e de despachos da Administração Tributária que se pronunciam favoravelmente à tributação dos actos ilícitos.

O n.º 1 do Artigo 2.º identifica as três categorias de sujeitos passivos de IRC⁵ (identifica em termos gerais e abstractos os sujeitos passivos da relação jurídica tributária):

| SUJEITO PASSIVO Quem está sujeito a imposto? - incidência subjectiva - | | |
|--|---|--|
| A) Residentes [n.º 1, alínea a) e b)] | | B) Não residentes [n.º 1, alínea c)] |
| Com personalidade jurídica Alínea a): | Sem personalidade jurídica Alínea b): | Entidades, com ou sem personalidade jurídica, que obtenham em território português (artigo 5.º da CRP) rendimentos não su- jeitos a IRS |
| <ul style="list-style-type: none"> - Pessoas colectivas de fins lucrativos; - Pessoas colectivas de tipo associativo ou corporativo; - Pessoas colectivas de tipo fundacional ou institucional; - Os argumentos complementares de empresa (ACE); - Os agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE); - O Estado, as regiões autónomas, as autarquias locais, os institutos públicos e as associações públicas. | <ul style="list-style-type: none"> Rendimentos não tributados directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas, nomeadamente: - Heranças jacente - Pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade - Associações e sociedades sem personali- dade jurídica - Sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial antes do registo definitivo do contrato constitutivo - ... | |

Alínea a)

Compreende as pessoas colectivas, de direito público e direito privado, dotadas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território nacional (residentes), independentemente de exercerem uma actividade de natureza económica ou de prosseguirem outros fins assinalados nos seus estatutos. Desta forma, a personalidade jurídica e a residência apresentam-se como sendo os elementos fundamentais que permitem que um sujeito seja abrangido por esta alínea.

Informação Vinculativa

Assunto: Enquadramento em IRC das entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

Processo: n.º 325/05, com despacho concordante da Directora de Serviços do IRC, em 2005/11/14

Conteúdo: 1 - As pessoas colectivas de direito privado, com sede e direcção efectiva em território português, que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sujeitos passivos de IRC, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do respectivo Código, são tributados neste imposto pelo seu rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, conforme a alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º do Código do IRC.

Alínea b)

Compreende as entidades desprovidas de personalidade jurídica (associação de pessoas ou agrupamento de bens que ou não preenchem o condicionalismo para o seu reconhecimento ou que ainda não o solicitaram) com sede ou direcção efectiva no território português (consideradas, portanto, residentes). A presente alínea, por forma a evitar uma situação de dupla tributação, impõe adicionalmente que os rendimentos provenientes destes «entes de facto» não sejam tributáveis em IRS ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas. Ex.: uma sociedade irregular que exerce uma actividade comercial ou industrial, uma vez que os eventuais resultados não são tributados em IRS em nome dos seus sócios, ficará sujeita a IRC; Já os rendimentos resultantes de uma herança indivisa⁶, que configuram em termos fiscais uma situação de contitularidade - uma vez que os herdeiros são tributados em sede de IRS (Artigo 19.º) -, não são tributados em IRC.

5 PINTO FERNANDES e NUNO PINTO FERNANDES, "Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas - IRC", Anotado e Comentado, 5ª Edição, 1996, Editora Rei dos Livros, pp. 64-70, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, "CRC Manual", revista e actualizado. Digna Guedes e Ana Isabel Monteiro, Novembro, 2005, pp. 15-24

6 De notar que, Herança jacente (herança aberta mas ainda não aceite nem declarada vaga pelo Estado) é diferente de herança indivisa (herança que já foi aceite mas que ainda não está partilhada) - Artigo 2046º e seguintes do CC.

Conclui-se assim que, não obstante um «ente de facto» não ter personalidade jurídica, de acordo com esta alínea, em termos de incidência de IRC é-lhe reconhecida personalidade tributária (são unidades económicas susceptíveis de tributação individualizada). Pelo que, perante a existência de rendimentos não tributáveis em IRS ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas, mal se compreendia que estes só pudessem ser tributados depois de reconhecida a personalidade jurídica da entidade que demonstrou tal capacidade económica.

Alínea c)

Compreende as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português (consideradas não residentes) e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS, mas que, ainda assim, por obrigação real estão sujeita a IRC. Ou seja, tais entidades são tributadas quanto aos rendimentos obtidos em território português (n.º 2 do Artigo 4.º). Ver noção de Estabelecimento Estável. Esta solução obvia à existência de uma situação de vazio legal.

3 - O n.º 3 considera como residente as pessoas colectivas ou outras entidades cuja sede (indicada no pacto social) ou, na sua falta, cuja direcção efectiva (local onde são tomadas as decisões mais importantes de gestão global da empresa pelos órgãos sociais respectivos - local onde a empresa é de facto gerida - se localize em Portugal (Artigo 5.º da CRP).

Por José Amorim

São sujeitos passivos de IRC, para além das pessoas colectivas de direito público ou privado referidas na al. a) do n.º 1 do art. 2.º, as entidades que não são pessoas colectivas, cujos rendimentos não são tributados em sede de IRS ou de IRC na titularidade de pessoas singulares ou colectivas, mas relativamente às quais a lei fiscal atribui personalidade e capacidade tributária e sujeita-as a tributação. É o caso, nomeadamente, das heranças jacentes, das pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade da sua constituição, das associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e das sociedades comerciais e civis sob a forma comercial, antes do registo definitivo do contrato constitutivo e também sem personalidade jurídica (n.º 2, art. 2.º). São entidades de facto, desprovidas de personalidade jurídica, mas que dispõem de um certo valor económico e autonomia patrimonial susceptíveis de tributação em sede de IRC.

As entidades com ou sem sede ou direcção efectiva em território português, dotadas ou desprovidas de personalidade jurídica, são passíveis de tributação em sede de IRC, desde que obtenham rendimentos em território português e não se encontrem sujeitos a IRS. As entidades residentes são tributadas pela totalidade dos rendimentos nacionais e não nacionais, ao passo que as entidades não residentes são tributadas apenas pelos rendimentos reais obtidos em território português.

Às sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial residentes em território português, que exercem, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, o IRC incide sobre o respectivo lucro, e às restantes sociedades residentes em território português o IRC incide sobre o rendimento global correspondente à soma dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS. Às entidades não residentes com estabelecimento estável, o IRC incide sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável e às entidades não residentes sem estabelecimento estável, o IRC incide sobre os rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS.

Artigo 3.º - Base do imposto

1 - O IRC incide sobre:

a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

b) 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, das pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

c) O lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior;

d) Os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades mencionadas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, 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.

3 - São componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável, para efeitos da alínea c) do n.º 1, os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de actividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades aí referidas.

4 - Para efeitos do disposto neste Código, são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

Anotações

Por Hugo Lacerda

1 - Este artigo tem como leque explanar em que incide o IRC, sendo que este incide com grande clareza sobre o lucro obtido pelas sociedades comerciais ou civis. Ora, o escopo de qualquer sociedade comercial é o lucro.

2 - O n.º 2 dá-nos a definição e a fórmula como é este calculado para efeitos do presente código.

3 - Deverá este lucro ser imputado a estabelecimento estável situado em território português e obtidos neste.

4 - Não nos parece que existam grandes dúvidas sobre a base na qual incide este imposto, em relação ao IRS. O que nunca deverá ser olvidado é o facto de que o IRC incide sobre actividades mercantis e de natureza comercial.

5 - A Portaria n.º 127272001, de 9 de Novembro, configura a lista de países com o regime de tributação especial.

Por José Amorim

Os sujeitos passivos residentes, que exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, estão sujeitos a IRC pelo rendimento apurado numa base mundial (*World Wide Income*), independentemente de ter sido gerado, total ou parcialmente, no estrangeiro. Os restantes sujeitos passivos residentes, aqueles que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, estão sujeitos a IRC pelo seu 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 (al. b) do n.º 1).

Os sujeitos passivos não residentes que possuem estabelecimento estável em território português são tributados em sede de IRC sobre o lucro tributável imputável a esse estabelecimento estável (al. c) do n.º 1). No caso de não possuírem estabelecimento estável ou, possuindo-o, os rendimentos não lhe serem imputáveis, o IRC incidirá sobre os rendimentos individualizados das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, podendo figurar aqui prejuízos, e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (al. d) do n.º 1).

O lucro obtido pelos sujeitos passivos residentes e não residentes que possuem estabelecimento estável em território português é calculado, de acordo com o princípio do rendimento-acrécimo, com base na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, após as correcções a efectuar nos termos do Código do IRC.

Artigo 4.º - Extensão da obrigação de imposto

1 - Relativamente às pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - As pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:

- a) Rendimentos relativos a imóveis situados no território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa;
- b) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direcção efectiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;
- c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:
 - 1) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;
 - 2) Os derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;
 - 3) Outros rendimentos de aplicação de capitais;
 - 4) Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades;
 - 5) Prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;
 - 6) Os provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;
 - 7) Os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras;
 - 8) Os provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados;
- d) Rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas.

- e) Incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a:
- 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 direcção efectiva 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 direcção efectiva em território português;
 - 6) Partes representativas do capital de sociedades que não tenham sede ou direcção efectiva em território português e cujo activo seja predominantemente constituído por direitos reais sobre imóveis situados no referido território.

4 - Não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na alínea c) do número anterior quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à actividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

5 - Para efeitos do disposto neste Código, o território português compreende também as zonas onde, em conformidade com a legislação portuguesa e o direito internacional, a República Portuguesa tem direitos soberanos relativamente à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes.

Anotações

Por Hugo Lacerda

1 - No que concerne às pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português o IRC incide sobre a globalidade dos seus rendimentos quer sejam obtidos interna ou externamente.

2 - No caso das pessoas colectivas sem sede ou direcção efectiva em território estrangeiro, são apenas tributados os rendimentos obtidos neste território.

3 - O n.º 3 elenca alguns exemplos de rendimentos imputáveis a estabelecimento estável situados em território português.

Jurisprudência

Ac. STA, de 26/04/2007, proc. n.º 39/07

Ac. TCAN, de 16/06/2009, proc. n.º 10/00

Por José Amorim

No caso das entidades residentes, consideram-se todos os rendimentos obtidos no território nacional e fora deste, incidindo o IRC sobre o rendimento global obtido pelo sujeito passivo, independentemente da espécie de rendimentos e do local da sua obtenção. Para os não residentes, tributam-se apenas os rendimentos obtidos em território português, independentemente da existência de rendimentos obtidos fora de Portugal, incidindo o IRC sobre o rendimento real produzido em Portugal e, por extensão, sobre os rendimentos referidos nas al. a) a e) do n.º 3.

Já não são considerados rendimentos obtidos em território português, ainda que pagos por entidades residentes, os rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável situado fora do território português, relativamente aos rendimentos constantes da al. c) do n.º 3 e pagos por aquele estabelecimento. Estes rendimentos não são considerados como obtidos em território português, porque embora o seu devedor seja uma entidade residente em território português, os mesmos constituem um encargo para o estabelecimento estável.

Artigo 5.º · Estabelecimento estável

1 - Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

2 - Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior:

- 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.

3 - Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as actividades 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 actividade exceder seis meses.

4 - Para efeitos de contagem do prazo referido no número anterior, no caso dos estaleiros de construção, de instalação ou de montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro, individualmente, a partir da data de início de actividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias, o facto de a empreitada ter sido encomendada por diversas pessoas ou as subempreitadas.

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

6 - Considera-se que também existe estabelecimento estável quando uma pessoa, que não seja um agente independente nos termos do n.º 7, actue em território português por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das actividades desta.

7 - Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável em território português pelo simples facto de aí exercer a sua actividade por intermédio de um comissionista ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas actuem no âmbito normal da sua actividade, suportando o risco empresarial da mesma.

8 - Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «estabelecimento estável» não compreende as actividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas:

- a) As 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 actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

9 - Para efeitos da imputação prevista no artigo seguinte, considera-se que os sócios ou membros das entidades nele referidas que não tenham sede nem direcção efectiva em território português obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável nele situado.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

N.º 1

O conceito de estabelecimento estável revela-se de grande valia, quer a nível interno, quer a nível internacional. É, de facto, de grande importância saber qual o regime aplicável aos estabelecimentos estáveis de uma entidade sita em território nacional com sede ou direcção efectiva em território estrangeiro, por exemplo. Tal conceito encontra-se intimamente relacionado com o "princípio da tributação na fonte", permitindo-se assim tributar rendimentos de não residentes que possuam uma base organizativa estável em território português, sem estarem preenchidos nomeadamente os testes quanto ao critério da residência, tão importante para efeitos de tributação (no caso, a questão da sede ou direcção efectiva). Deste modo, fica assegurada a tributação do rendimento que o contribuinte aufera através da exploração ou utilização de recursos humanos ou naturais do país, sendo um princípio comumente aceite no Direito Fiscal Internacional o facto de os lucros ou rendimentos de uma actividade empresarial ou profissional obtidos por um não residente apenas poderem ser tributados pelo país da fonte quando ali se situar um estabelecimento estável ao qual devam ser imputados - corolário do chamado "critério da fonte financeira"⁷.

N.º 2

Note-se que, no fundo, a figura do estabelecimento estável está dependente de uma outra entidade (residente ou não residente), devendo no entanto referir-se que uma entidade residente pode possuir também um estabelecimento estável localizado no seu próprio país, como é óbvio. Quanto aos estabelecimentos estáveis dependentes de uma entidade estrangeira, verifica-se que estes desenvolvem noutros países a sua actividade de natureza empresarial, podendo assumir as várias formas elencadas nas alíneas a) a f) supra descritas. Assim, e após cumulativamente satisfeitas as condições prescritas no n.º 1, temos como exemplos de estabelecimentos estáveis um escritório de representação ou um outro qualquer local de direcção; uma sucursal; uma fábrica; uma oficina; uma mina; um poço de petróleo ou gás; uma pedreira ou outro local de extracção de recursos naturais; ou até mesmo, por exemplo, um estaleiro de construção (desde que a obra se prolongue por tempo superior a 6 meses - cfr. n.º 3 desta mesma disposição). Relativamente às situações descritas no parágrafo anterior, verifica-se que o mínimo denominador comum será efectivamente a exploração de recursos humanos ou naturais em determinado território, facto que justifica a necessidade/justiça da tributação a efectuar pelo sistema fiscal desse território, contornando-se deste modo a dificuldade em termos de enquadramento através do critério da residência.

N.º 3

A situação aqui descrita foi já em parte referenciada aquando do comentário sobre o elenco de possíveis estabelecimentos estáveis.

⁷ Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Almedina, 2008.

Refira-se também que, para efeitos de planeamento fiscal, muitas vezes evita-se cair na definição de estabelecimento estável, utilizando-se para o efeito a figura dos comissionistas em substituição da opção pela forma jurídica dos estaleiros de construção e das empresas do ramo imobiliário, por exemplo.

N.ºs 4 e 5

Estes n.ºs 4 e 5 apresentam-nos um conjunto de orientações úteis para efeitos de contagem do prazo descrito no n.º 3, observadas as várias especificidades que actividades de tal natureza poderão assumir.

N.º 6

O conceito de estabelecimento estável aplica-se também às situações do “intermediário” (excepcionando-se a situação específica descrita no n.º 7), “intermediário” esse que actue na dependência e subordinação do mandante, mesmo que este tenha alguma autoridade (enquanto intermediário) para concluir mandatos em representação do mandante⁸.

Deste modo, o CIRC português obriga os não residentes com estabelecimento estável situado em território nacional a pagarem os seus impostos, como se de um verdadeiro sujeito passivo principal se tratassem, encontrando-se portanto sujeitos aos respectivos pagamentos por conta e estando também vinculados a um vasto conjunto de obrigações acessórias ao nível de inscrição, alterações ou cancelamento de registo, apresentação de declarações periódicas de rendimentos, bem como demais obrigações contabilísticas ou de escrituração⁹.

No entanto, convém ressaltar que, apesar de tudo, o CIRC português não apresenta uma definição exaustiva do que seja um estabelecimento estável, deixando-se alguma margem de discricionariedade à Administração Fiscal no sentido de incluir na subsunção do conceito algumas situações que entenda como concretamente enquadráveis¹⁰.

N.º 7

Esta situação é uma excepção à previsão do n.º 6, já que o legislador entendeu que o facto de se suportar o risco empresarial faz com que não haja justificação para o enquadramento no conceito de “estabelecimento estável”.

N.º 8

Apesar de tudo o anteriormente previsto, vem este n.º 8 ressaltar que as situações aqui descritas como sejam as de armazenamento, exposição, transformação ou depósito de bens, instalações utilizadas unicamente para fins publicitários, e outras, por servirem nomeadamente o intuito de actividades de suporte, não se inserem na previsão de “estabelecimento estável”.

Tais excepções constituem parte integrante de um elenco taxativo ou fechado, presumindo-se nestes casos a não ocorrência de quaisquer transacções comerciais ou actividades de natureza empresarial.

N.º 9

(Corresponde ao artigo 5.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos da republicação do mesmo Código pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07)

Uma nota final a título jurisprudencial como forma de ilustrar a grande importância prática e as implicações jurídicas desta figura: Análise do Acórdão proferido no âmbito do Recurso 199/08 do STA. Descritores: IVA. Sucursal de sociedade estrangeira. Personalidade jurídica. Personalidade tributária. Responsabilidade por dívidas.

O conceito de “estabelecimento estável” do art.º 5.º CIRC é analogicamente aplicável em sede de IVA, cabendo no seu âmbito as sucursais que disponham de instalação fixa em Portugal.

⁸ Para maiores desenvolvimentos vide PLEISIER, Arthur, *The agency Permanent Establishment*, Universitaire Pers Maastricht, 2000.

⁹ Para maiores desenvolvimentos, vide TEIXEIRA GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2010.

¹⁰ A este propósito, e de acordo com o entendimento da Professora Glória Teixeira no seu *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, 2010, ver a sentença do Tribunal Supremo de Hong Kong, a propósito do caso *Censco Trading Company Limited vs. CIR* onde foi tomada em consideração a “totalidade dos factos”, incluindo-se aqui a actividade principal e também as actividades auxiliares ou assessorias, aplicando-se o princípio da territorialidade e o caso *Philip Morris* (Corte Suprema di Cassazione, n.º 7682, de 25 de Maio de 2002).

A "personalidade tributária" decorre da personalidade jurídica e não é necessário o preenchimento de quaisquer outros requisitos. No entanto, também pode ser reconhecida personalidade tributária a entidades desprovidas de personalidade jurídica, nomeadamente à figura do "estabelecimento estável" de não residentes, constituindo uma ficção válida na determinação da medida da tributação.

A mesma atribuição a entidades que não tenham sede ou direcção efectiva em Portugal serve para determinação da extensão da obrigação de imposto (art.º 4.º do CIRC), pelo que se sujeita as entidades estrangeiras à tributação em Portugal apenas quanto aos rendimentos aqui obtidos.

Quanto a consequências a nível do património, podemos dizer que todos os bens que forem afectos a esse estabelecimento estável continuam a pertencer à sociedade-mãe, pelo que nas relações com terceiros não há qualquer efeito patrimonial daí decorrente. A noção de património autónomo para efeitos fiscais não se confunde com a mesma noção no Direito Civil. É somente um regime especial de tributação (determinada massa de bens é submetida a um regime unitário a autónomo para efeitos da extensão da tributação).

Quer isto dizer que a sociedade-mãe é responsável originária (e não subsidiária, não sendo necessário operar o mecanismo de reversão previsto nos art.ºs 22.º, n.º 2; 23.º, n.º 1 e 24.º da LGT). O património que serve como garantia do cumprimento da obrigação fiscal é seu e o facto de não figurar no título executivo é irrelevante.

Artigo 6.º · Transparência fiscal

1 - É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

- a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;
- b) Sociedades de profissionais;
- c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, 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 colectiva de direito público.

2 - Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

3 - A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.

4 - Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se:

- a) Sociedade de profissionais - a sociedade constituída para o exercício de uma actividade profissional especificamente prevista na lista de actividades a que alude o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade;
- b) Sociedade de simples administração de bens - a sociedade que limita a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras actividades e cujos rendimentos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos;
- c) Grupo familiar - o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

O "regime da transparência fiscal" vigora nos Códigos do IRS e do IRC desde a data da sua entrada em vigor (no dia 01 de Janeiro de 1989), designando-se as sociedades sujeitas a este regime por "sociedades de transparência fiscal". Tal previsão constitui uma verdadeira excepção no âmbito do CIRC¹¹.

Efectivamente, no anterior regime fiscal aplicável em sede de impostos sobre o rendimento não se contemplava directamente o regime da transparência fiscal^{12 13}, o qual foi apenas posteriormente acolhido, por força da integração de Portugal na União Europeia (Portugal aderiu juntamente com Espanha, em 1986, época em que a UE se designava ainda por Comunidade Económica Europeia).

O regime da transparência fiscal foi, assim, e numa fase inicial, uma figura jurídico-fiscal prevista no direito comunitário. No fundo, este regime foi criado para solucionar o problema da tributação de determinados tipos de sociedades, relativamente aos quais o regime usual de tributação seria inadequado ou ineficiente¹⁴. Assim, a principal característica das chamadas "sociedades de transparência fiscal" consubstancia aquilo que comumente se designa por "neutralidade fiscal", facto que pressupõe desde logo a não tributação da sociedade (na medida em que se verifica uma total isenção dessa "sociedade transparente" em termos de tributação para efeitos de IRC), sendo apenas os seus sócios/membros tributados em sede do respectivo imposto. No fundo, o que releva para efeitos de tributação é o resultado fiscal e não o resultado contabilístico, pois ficciona-se para efeitos fiscais que tais sociedades não existem, isentando-se assim da tributação. Convém também referir que se apontam como objectivos principais para a aplicação deste regime, os seguintes:

- a) A (já referenciada) neutralidade fiscal, na medida em que se contempla tão-só a capacidade contributiva dos sócios ou dos membros das "sociedades de transparência fiscal";
- b) (Mais um) meio de combate à evasão fiscal, evitando-se assim a constituição de sociedades com o mero intuito de fuga aos impostos;
- c) A eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos aos sócios (sendo este argumento criticável do nosso ponto de vista), uma vez que os mecanismos para evitar/eliminar a dupla tributação dos lucros que operam de forma mais eficiente são o sistema de crédito de imposto e o sistema de isenção ou então o método de imputação. Destarte, no caso da previsão do regime de transparência fiscal, temos uma espécie de consequência e não propriamente um mecanismo de eliminação da dupla tributação¹⁵.

O termo "transparência", utilizado neste contexto, implica então que se imputa a cada um dos membros a parte do lucro que lhe corresponde, o que significa que a Administração Fiscal terá assim acesso individualizado a cada um dos rendimentos associados ao sujeito passivo respectivo.

A prestação de serviços em que a figura do membro ou do sócio está indissociavelmente ligada à sociedade ou grupo a que pertencem faz com que este regime fiscal permita que se façam coincidir fiscalmente ambas as entidades, aparecendo a tributação a um só nível. Para efeitos de tributação, ignora-se assim a estrutura societária ou o agrupamento subjacente.

No entanto, as sociedades ou grupos "transparentes" deverão sempre apresentar a sua declaração anual de informação contabilística e fiscal, conforme prescrito no CIRC.

N.º 1, alínea a)

As sociedades civis não constituídas sob forma comercial não se encontram reguladas no Código das Sociedades Comerciais, regendo-se pelo art.º 980.º do Código Civil onde se define contrato de sociedade com todos os seus elementos (associação ou agrupamento de pessoas; de fundo patrimonial; cujo objecto será o exercício comum de certa actividade económica que não seja de mera fruição; com a finalidade de obtenção de lucros para serem repartidos pelos associados).

11 Acerca desta temática, vide por exemplo MAGALHÃES CORREIA, Jorge, "Transparência fiscal das sociedades de profissionais", in *Fisco*, n.º 7 (1989); SALDANHA SANCHES, "Sociedades transparentes: alguns problemas no seu regime", in *Fisco*, n.º 17 (1990); PITA, Manuel António, "As sociedades profissionais", in *Fisco*, n.º 17 (1990); BRÁS CARLOS, A.F., "Sociedades de profissionais", in *Fisco*, n.º 19 (1990); ALMEIDA, Bruno, "Transparência fiscal", in *Fisco*, n.º 122/123.

12 Para as pessoas singulares, vigorava à altura o Código do Imposto Profissional e o Código do Imposto Complementar (secção B), para as pessoas colectivas, vigorava o Código Contributivo Industrial e o Código Complementar (secção A).

13 Apesar de tudo, o regime de transparência fiscal encontrava-se já previsto relativamente a algumas sociedades de profissionais (v.g., no caso das sociedades de advogados, Decreto-Lei 519-L 2/79, de 29 de Dezembro), isto mesmo antes da reforma fiscal do final dos anos 80. No entanto, foi com a entrada em vigor do CIRS que tal regime ficou consagrado com carácter de generalidade.

14 Cfr. THURONYI, Victor (coord.), *Tax Law Design and Drafting*, IMF, 1998.

15 O CIRC contempla alguns (verdadeiros) mecanismos tendentes à eliminação (ou pelo menos atenuação) da dupla tributação. Alguns exemplos: o facto de se excluírem da base tributável de IRC os rendimentos já tributados nesse mesmo imposto, a tributação pelo lucro consolidado, o método do crédito de imposto.

N.º 1, alínea b)

Neste caso, encontram-se as sociedades de profissionais liberais (advogados, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas, médicos, arquitectos, etc.) cujo exercício das respectivas profissões está devidamente regulamentado por um ordem profissional.

No fundo, para efeitos fiscais, consideram-se exclusivamente os sócios ou os sujeitos passivos últimos da cadeia. A sociedade existente não é tributada, sendo apenas tributados os sócios em sede de IRS (neste caso). A sociedade mantém as suas obrigações contabilísticas, mas os sujeitos passivos de imposto são os sócios individualmente considerados e não a sociedade.

Convém verificar que, na alínea a) do n.º 4 desta mesma disposição, se refere de novo tal realidade a título definitivo e em jeito de dissipação de algumas dúvidas interpretativas que possam eventualmente surgir.

N.º 1, alínea c)

Atente-se que a alínea b) do n.º 4 desta disposição volta a referir-se às sociedades de simples administração de bens, funcionando como disposição definitiva.

N.º 2

O regime de transparência fiscal aplica-se também aos Agrupamentos Complementares de Empresas (abreviadamente ACEs), figura introduzida no Direito português pela Lei n.º 4/73, de 4 de Junho, complementada pelo Decreto-Lei n.º 470/73, de 25 de Agosto. Tais ACEs são entidades de substrato associativo, dotadas de personalidade jurídica e constituídas por pessoas singulares, colectivas ou sociedades comerciais, com a finalidade de "melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades económicas".

Os ACEs não possuem escopo lucrativo, podendo tal situação no entanto existir, mas apenas a título acessório e quando autorizado expressamente pelo acto constitutivo. De facto, o objectivo principal da constituição de um ACE será o aproveitamento das sinergias entre as empresas e não propriamente a obtenção do lucro, quer este seja meramente objectivo, quer seja também subjectivo.

Na prática, os ACEs têm vindo a ser constituídos com a finalidade do exercício de uma certa actividade ou de uma obra de difícil ou impossível concretização individual por cada um dos membros do ACE, dado que faltam meios financeiros, humanos, técnicos e materiais para tal execução - é o que tem vindo a acontecer nas grandes obras públicas em que as condições exigidas em concurso público são muitíssimo exigentes.

A este propósito, veio o Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do Recurso 26823 e em Acórdão datado de 13/03/2002¹⁶, referir que, em sede de correcções aos valores declarados por um ACE, as correcções tornaram-se definitivas e foram projectadas nos rendimentos dos seus membros, através de um processo de liquidação adicional. Efectivamente, o à data art.º 77.º do CIRC (muito embora após as alterações de 2009, renumerado para art.º 86.º do CIRC) vem prever que a imputação ao rendimento dos membros do ACE deve fazer-se logo que as correcções se tornem definitivas. Caso a liquidação adicional se fizesse de forma diferida no tempo, defende-se a posição de que tal facto seria um benefício injusto para os membros, violando o princípio da igualdade tributária. Efectivamente, o regime de transparência fiscal caracteriza-se por se considerar os rendimentos da sociedade como próprios dos seus sócios, significando que a sociedade não é tributada em sede de IRC (cfr. art.º 12.º CIRC - epígrafe: "sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal"). Além disso, e o Acórdão deixa isso bem claro, em caso de retenção na fonte o obrigado é o sócio e não a sociedade.

Por outro lado, e continuando a comentar este n.º 2, convém referir que o regime de transparência fiscal é de aplicação também perante os chamados Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (abreviadamente designados por AEIE). Os AEIE são um instrumento jurídico comunitário previsto no Regulamento (CEE) n.º 2137/85 do Conselho, de 25 de Julho, aplicável a partir de 01 de Julho de 1989, e especialmente consagrado para o desenvolvimento das PME europeias¹⁷. Por intermédio do Decreto-Lei n.º 148/90, de 09 de Maio (com entrada em vigor no dia 8 de Junho de 1990) colocou-se em execução o dito regulamento. O regime jurídico dos ACEs (já referenciado ao longo deste comentário) é utilizado como regime supletivo.

No fundo, a constituição de um AEIE tem como objectivo promover/desenvolver actividades económicas, sem a prossecução directa de qualquer intuito lucrativo - de acordo com o art.º 40.º do Regulamento, os lucros (a verificar-se) terão de ser distribuídos e nunca retidos. A associação em AEIE visa a cooperação de cada

¹⁶ E disponível no seguinte endereço: http://www.dgsi.pt/jsta_nsl/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d1e02beccd42752180256b900052f0287/OpenDocument
¹⁷ Cfr. MARTINS, José Manuel, "O agrupamento europeu de interesse económico", in *Fisco*, n.º 19 (1990) e PITA, Manuel António, "O agrupamento europeu de interesse económico", in *Fisco*, n.º 15 (1989).

um dos seus membros, mantendo-se a sua independência jurídica e económica. O intuito do aproveitamento de economias de escala, bem como a constante procura da eficiência empresarial estão sempre presentes. Assim, pelas suas características e pela coincidência em termos de objectivos, o AEIE trata-se praticamente de um ACE europeu, com diferença em termos de espaço geográfico, económico e fiscal. Na prática, cada membro do AEIE é tributado separadamente e de acordo com o regime fiscal do seu país.

N.º 3

A imputação deverá ser efectuada no exercício a que a matéria colectável ou o lucro/prejuízo fiscal da "sociedade de transparência fiscal" em questão diga respeito¹⁸. Para que tal princípio seja respeitado, é também necessário que a dita sociedade proceda ao encerramento das contas antes dos seus sócios/membros, sob pena de tal imputação não ser possível, sendo portanto nesse caso diferida para o exercício seguinte. No entanto, e relativamente à eventual questão do diferimento, atente-se que não se verifica o preenchimento de nenhuma das condições previstas no n.º 2 do art.º 18.º do CIRC (ou seja, não se tratam de quantias impreviáveis nem sequer manifestamente desconhecidas).

N.º 4, alínea a)

Em primeiro lugar, uma nota para referir que, perante esta figura e para estes efeitos, releva a actividade da sociedade e não a sua forma jurídica, podendo portanto tais sociedades (em princípio) revestir uma qualquer forma jurídica.

Depois, não esquecer também que só estão sujeitas ao regime da transparência fiscal as sociedades em que todos os sócios exerçam uma das actividades constantes da lista de actividades anexa ao CIRS - Portaria n.º 1011/2001, 21 de Agosto (Tabela de actividades do artigo 151.º do CIRS), na sua versão actual.

Como já foi sendo evidenciado, tais profissões assumem um carácter predominantemente intelectual, científico, artístico ou técnico, consistindo nas tradicionalmente designadas "profissões liberais", as quais exigem habilitação superior e/ou, na maior parte dos casos, inscrição numa Ordem profissional.

A *contrario*, verifica-se que as sociedades constituídas por membros de outras profissões, e que não caibam designadamente na previsão aqui identificada, não poderão usufruir do regime de transparência fiscal¹⁹.

Nota

Relativamente ao enquadramento sistemático desta disposição, uma nota final para clarificar que, de acordo com o entendimento sufragado pelo saudoso Professor Saldanha Sanches²⁰, a opção legislativa pela inclusão das entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal no capítulo relativo às "isenções" de IRC não é propriamente a forma de sistematização mais correcta.

De facto, não vislumbramos aqui um qualquer benefício fiscal (próprio da natureza das isenções), mas sim um elemento estruturante da configuração do nosso sistema de tributação²¹.

Finalmente, em termos jurisprudenciais sobre esta matéria, veja-se o Acórdão do TCA Sul, de 08-11-2005, Processo 00694/05, onde se refere o seguinte: «(...) 2. No regime de transparência fiscal os rendimentos gerados pela sociedade transparente são imputados aos rendimentos pessoais dos seus sócios ou membros não sendo aquela tributada em IRC; 3. Em princípio, os fundamentos da impugnação judicial, são apenas os relativos ao acto de liquidação ou outro que a lei autonomize como tal, não abarcando os vícios ou actos posteriores à mesma, como a notificação, o pagamento ou a prescrição; 4. Esta, poderá, contudo, ser conhecida em sede de impugnação judicial, desde que o imposto não se encontre pago e nem tenha sido instaurada execução fiscal com vista à sua cobrança, e uma vez verificada, constituiria facto que tornava inútil o prosseguimento da impugnação judicial com vista à anulação de uma liquidação de um imposto, que não mais poderia ser coercivamente cobrada por mor daquela prescrição; 5. Pago o correspondente imposto, extinguiu-se a respectiva relação jurídica por tal pagamento, não podendo mais a mesma vir a ser extinta por outra causa, como seja pela prescrição.»

18 Vide comentário ao art.º 18.º do CIRC, a propósito do princípio da especialização de exercícios.

19 Para maiores desenvolvimentos e designadamente quanto a aspectos mais práticos, consultar MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Almedina, 2008.

20 Cfr. SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

21 Tal entendimento é também reiterado por Rui Duarte Moraes - cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Almedina, 2008.

Importa também o Acórdão do TCA Sul, de 29-05-2007, Processo 01682/07, em cujo sumário pode ler-se o seguinte: «1. No regime de transparência fiscal os rendimentos gerados pela sociedade transparente são imputados aos rendimentos pessoais dos seus sócios ou membros não sendo aquela tributada em IRC; 2. Assim as quantias inscritas na sua contabilidade a favor de sócio de sociedade profissional de advogados, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros; 3. E a tributação destas quantias aos sócios faz-se pela categoria B do IRS que não pela sua categoria E, por força da norma do art.º 19.º do CIRS, que o impõe a título especial; 4. A tributação destas quantias pela categoria E aos seus sócios, tem lugar para os sócios das restantes sociedades comerciais, ou civis sob a forma comercial, em geral.»

Artigo 7.º · Rendimentos não sujeitos

Não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo.

Anotações

Por José Amorim

São afastados de tributação os rendimentos que resultam directamente do exercício da actividade sujeita ao imposto especial de jogo, cujo regime jurídico está previsto no Decreto-Lei n.º 10/95, de 19/01. Esta situação de delimitação negativa da incidência do IRC aplica-se aos rendimentos resultantes da actividade sujeita ao imposto especial de jogo, bem como de outras actividades a que as empresas concessionárias estão obrigadas.

Por Vítor Fazendeiro

Não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo.

A Lei do Jogo é regulada pelo Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, mas que foi já alvo de diversas alterações pelo Decreto-Lei n.º 10/95, de 19 de Janeiro, pela Lei n.º 28/2004, de 16 de Julho, pelo Decreto-Lei n.º 40/2005, de 17 de Fevereiro e, mais recentemente, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

Os jogos de fortuna ou azar são aqueles cujo resultado é contingente por assentar exclusiva ou fundamentalmente na sorte (art. 1.º do Decreto-Lei 422/89) e estão tipificados, de modo exemplificativo, (uma vez que o Decreto-Lei utiliza a expressão "nomeadamente") mas, no contexto, tendencialmente especificados, no art. 4.º, n.º 1, do mesmo diploma. Trata-se de uma actividade económica cujo carácter não é prejudicado pela aleatoriedade da remuneração.²²

O imposto de jogo é um tributo especial, de natureza complexa, não se enquadrando nas qualificações tradicionais acolhidas pela doutrina, mas sim na categoria residual de «outros impostos».²³ De acordo com o art. 84.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 422/89, as empresas concessionárias dos jogos de fortuna ou azar ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, não estando, portanto, sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes da actividade sujeita a esse imposto, nos termos do art. 7.º do CIRC. Num aresto recente²⁴, o STA enumerou do seguinte modo os pressupostos necessários para a exclusão da sujeição a IRC dos rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo: «a não sujeição a tributação em IRC pressupõe que, em primeiro lugar, estejamos perante tributação de "rendimentos", pois é o rendimento que estaria sujeito a IRC que o legislador optou por tributar antes em imposto especial de jogo. Em segundo lugar, tais rendimentos têm de resultar directamente do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo. Assim sendo, resulta patente o que o legislador quis excluir da tributação em IRC e tributar em imposto especial de jogo são os rendimento

²² Como foi reconhecido pelo TJCE no caso C-6/01, *Anomar e outros* (11 de Setembro de 2003), para. 45.

²³ CLOTILDE CELORICO PALMA, *A Tributação do Jogo em Sede de IVA*, 2005, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 416, p. 140.

²⁴ Processo STA 077/12, de 12-04-12.

ligados a uma dada actividade.» Assim, não será exigível imposto sobre o rendimento relativo ao exercício da actividade de jogo (art. 84.º, n.º 2 do Decreto-Lei), embora, qualquer outra actividade para além da referida, fica sujeita ao regime tributário geral (art. 84.º, n.º 4 do Decreto-Lei).²⁵ De facto, aquelas empresas são sociedades comerciais e deste modo podem desenvolver outras actividades que não só aquela, ficando os rendimentos destas actividades não relacionadas com a exploração do jogo sujeitos ao IRC.²⁶

O pagamento do imposto é efectuado, em relação a cada mês, até ao dia 15 do mês seguinte na Tesouraria da Fazenda Pública do município da área de concessão, mediante guia emitida pela Inspeção-Geral de Jogos à repartição de finanças competente (art. 88.º do Decreto-Lei).

Para além do imposto de jogo tributar o rendimento proveniente dessa actividade numa forma especial, assim o é também a técnica empregue pelo legislador.²⁷ Na verdade, exige a CRP no n.º 2, do seu art. 104.º que a tributação das empresas incida, sobretudo, sobre o lucro real. Nesse sentido, consagra o CIRC no seu art. 17.º, a determinação do lucro tributável com base na contabilidade. Diferentemente sucede no caso do imposto sobre o jogo. Assim, no caso do imposto sobre os jogos bancados, ele será liquidado em duas parcelas: uma incidindo sobre o capital em giro inicial, a outra sobre os lucros brutos das bancas (art. 85.º, n.º 1 e 2 do Decreto-Lei 422/89). O imposto sobre os jogos não bancados, por sua vez, incide sobre a receita cobrada dos pontos (art. 86.º, n.º 1 Decreto-Lei 422/89).

Disposições Legais Relacionadas

art. 1.º, 4.º, 84.º, 85.º e 86.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro.

Doutrina

Sérgio Vasques, *Os Impostos do Pecado - O Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, 1999, Almedina, Lisboa; Januário Pinheiro, *Lei do Jogo - Anotada e Comentada*, 2006, Almedina; Clotilde Celorico Palma, *A Tributação do Jogo em Sede de IVA*, 2005, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 416, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, p. 163-181.

Jurisprudência

Caso 6/01 TJCE; Processo STA 077/12, de 12-04-12; Processo STA 017440, de 02-12-1998; Processo STA 019707, de 07-02-1996; Processo STA 019246, de 31-10-1995; Processo STA 017962, de 22-10-1997; Processo STA 019626, de 24-01-1996; Processo STA 019542, de 17-01-1996; Processo STA 019310, de 25-10-1995; Processo STA 018576, de 21-12-1995.

Artigo 8.º - Período de tributação

1 - O IRC, salvo o disposto no n.º 10, é devido por cada período de tributação, que coincide com o ano civil, sem prejuízo das excepções previstas neste artigo.

2 - As pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português que, nos termos da legislação aplicável, estejam obrigadas a elaborar demonstrações financeiras consolidadas, bem como as pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas a IRC que não tenham sede nem direcção efectiva neste território e nele disponham de estabelecimento estável, podem adoptar um período anual de imposto diferente do estabelecido no número anterior, o qual deve 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 adopte um período de tributação diferente daquele adoptado pelo sujeito passivo.

²⁵ V. Processo STA 019246, de 31-10-1995; Processo STA 017962, de 22-10-1997; Processo STA 019626, de 24-01-1996; Processo STA 019542, de 17-01-1996; Processo STA 019310, de 25-10-1995.

²⁶ V. Processo STA 017440, de 02-12-1998.

²⁷ SÉRGIO VASQUES, *Os Impostos do Pecado - O Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, 1999, Lisboa, p. 90.

3 - O Ministro das Finanças pode, a requerimento dos interessados, a apresentar com a antecedência mínima de 60 dias contados da data do início do período anual de imposto pretendido, tornar extensiva a outras entidades a faculdade prevista no número anterior, e nas condições dele constantes, quando razões de interesse económico o justifiquem.

4 - O período de tributação pode, no entanto, ser inferior a um ano:

- a) No ano do início de tributação, em que é constituído pelo período decorrido entre a data em que se iniciam actividades ou se começam a obter rendimentos que dão origem a sujeição a imposto e o fim do período de tributação;
- b) No ano da cessação da actividade, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do período de tributação e a data da cessação da actividade;
- c) Quando as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo período de tributação, em que é constituído pelo período efectivamente decorrido;
- d) No ano em que, de acordo com o n.º 3, seja adoptado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido nos termos gerais, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período.

5 - Para efeitos deste Código, a cessação da actividade ocorre:

- a) Relativamente às entidades com sede ou direcção efectiva em território português, na data do encerramento da liquidação, ou na data da fusão ou cisão, quanto às sociedades extintas em consequência destas, ou na data em que a sede e a direcção efectiva 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;
- b) Relativamente às entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, na data em que cessarem totalmente o exercício da sua actividade através de estabelecimento estável ou deixarem de obter rendimentos em território português.

6 - Independentemente dos factos previstos no número anterior, pode ainda a administração fiscal declarar officiosamente a cessação de actividade 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 actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial em condições de a exercer.

7 - A cessação officiosa a que se refere o n.º 6 não desobriga o sujeito passivo do cumprimento das obrigações tributárias.

8 - O período de tributação pode ser superior a um ano relativamente a sociedades e outras entidades em liquidação, em que tem a duração correspondente à desta, nos termos estabelecidos neste Código.

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

10 - Exceptuam-se do disposto no número anterior os seguintes rendimentos, obtidos por entidades não residentes, que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em território português:

- a) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, em que o facto gerador se considera verificado na data da transmissão;
- b) Rendimentos objecto de retenção na fonte a título definitivo, em que o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de efectuar aquela.
- c) 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.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

N.º 1

Em primeiro lugar, há que referir que a questão temporal é primordial para aferirmos o momento da constituição do facto tributário. No entanto, se há factos nitidamente instantâneos, perfeitamente delimitáveis no tempo, outros há que se prolongam de forma continuada e sem quaisquer interrupções (é o caso dos impostos sobre o rendimento e, para o que nos importa aqui, do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas). Assim, o legislador fiscal viu-se na necessidade de dividir esses factos tributários continuados por períodos (os chamados períodos de tributação), com vista a fazer corresponder a cada um deles uma obrigação tributária distinta²⁸. O facto de se fazer corresponder a cada um dos períodos de tributação um facto tributário distinto é muitíssimo importante, já que será a partir dessa delimitação que se calcularão os juros (de qualquer tipo²⁹) eventualmente devidos em relação àquele período; será a partir daí que se determinarão também os factos extintivos da relação jurídica tributária³⁰, etc.

Tal implica que o lucro (ou o prejuízo) tenha necessariamente de ser apurado com regularidade, obrigando-se as sociedades a prestar contas contabilisticamente, por períodos devidamente fixados por lei, o que excede a questão fiscal se pensarmos que a contabilidade também se faz para a gestão e para uma melhor percepção do “estado de coisas” em uma qualquer organização. Há autores que defendem, no entanto, algum artificialismo na divisão da vida de uma empresa em períodos, já que em bom rigor todos eles estão interligados e dependem dos anteriores; por outro lado, também se perceberia que o mero apuramento do lucro final ou de actividade (aquando da dissolução ou liquidação de uma qualquer entidade) em nada serviria para aferir da gestão e dos resultados apresentados de forma faseada³¹. Destarte, e no seguimento da tese de algum “artificialismo” da divisão por períodos, o Direito Fiscal prevê alguns mecanismos que poderão permitir que não se tratem os períodos de tributação como realidades estanques já que, por exemplo, se prevê a necessidade do chamado “reporte de prejuízos”³².

Ultrapassadas as dificuldades apontadas, verifica-se que, no ordenamento jurídico-fiscal português, fixou-se que o IRC (ressalvadas as situações específicas plasmadas no n.º 10 deste art.º 8.º) será devido por cada exercício económico (querendo significar-se o período em relação ao qual se procede ao apuramento dos resultados e ao cálculo do respectivo imposto), o qual coincide, via de regra, com o ano civil, ou seja, o exercício inicia-se no dia 1 de Janeiro e termina no dia 31 de Dezembro. A opção pela coincidência do exercício com o ano civil justifica-se, de acordo com alguns autores³³, porque se entendeu que um ano civil conseguirá corresponder a um ciclo mais ou menos variável, pois inclui diferentes conjecturas que, por si, poderão demonstrar alguma sazonalidade, variabilidade em função do volume de actividade, etc.

Obviamente que, não obstante esta regra geral, este n.º 1 indicia que haverá algumas excepções a considerar, facto que se detalha nos números seguintes deste art.º 8.º do CIRC.

N.º 2

Tal como já se referiu, por vezes, permite-se a adopção (opcional) de uma período de tributação diferente do ano civil.

As situações que poderão constituir excepção à regra, encontram-se aqui descritas: a) entidades residentes em território português que, nos termos da lei, estejam obrigadas à consolidação de contas; b) sujeitos passivos não residentes que disponham de estabelecimento estável em território português - lembre-se que, para efeitos de CIRC, o conceito de estabelecimento estável encontra-se no art.º 5.º do respectivo diploma, englobando-se aqui qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma qualquer actividade de natureza comercial, industrial e agrícola. Também em determinadas situações em que os trabalhadores sejam temporários, considera-se que existe estabelecimento estável caso a actividade exercida exceda os seis meses de duração. Além disso, quando uma pessoa, que não seja agente independente, actue em território português por conta de uma empresa não residente e que exerça poderes de intermediação e conclusão de contratos que vinculem a empresa, serve também para aferir da existência de uma estabelecimento estável.

28 Cf. FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005.

29 Efectivamente, face ao atraso nas prestações tributárias, podem ser devidos juros compensatórios, juros moratórios ou juros indemnizatórios, dependendo da fase em que se encontra a relação jurídico-fiscal, bem como variando em função dos sujeitos da relação jurídico-tributária e quem se imputará o atraso ou sobre quem impondrá o incumprimento.

30 V.g., contagem dos prazos de prescrição e caducidade.

31 Para maiores desenvolvimentos, consultar FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, “A periodização do lucro tributável”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 349 (1988).

32 Acerca desta controvérsia, e para maiores desenvolvimentos, vide MORAIS, Rui Duarte, *Apostamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2007.

33 Rui Duarte Morais, por exemplo - Cf. MORAIS, Rui Duarte, *Apostamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2007.

E por que se admitem estas excepções? Em primeiro lugar, por razões de uniformidade, pois pode um sujeito passivo integrar uma entidade ou grupo de sociedades, tendo de apresentar no país da sede as contas relativas à actividade dos vários estabelecimentos estáveis que possui, sendo que a sociedade-mãe terá de apresentar contas consolidadas, nas quais se incluirão os resultados de exercício das diferentes filiais ou sucursais. Deste modo, entende-se que se tenham de encerrar as contas dos vários estabelecimentos estáveis por referência à mesma data, até mesmo por razões de praticabilidade e comparabilidade³⁴.

Apesar de tudo, note-se a referência neste número a que a opção por uma diferente periodização terá de ser mantida pelo menos pelos cinco períodos de tributação sucessivos, o que demonstra uma grande preocupação do legislador no sentido da comparabilidade de exercícios e da própria coerência dos registos.

N.º 3

O próprio Ministro das Finanças poderá tornar extensível a possibilidade de opção por um período de tributação diferente da regra, desde que haja um requerimento prévio dos interessados e desde que tal seja legitimado por "razões de interesse económico" - vejam-se a imprecisão deste conceito indeterminado e a discricionariedade que se acaba por conferir a uma disposição deste género.

N.º 4

Continua-se, aqui, a apresentar o leque de excepções à regra geral que consagra, lembre-se, um período de tributação correspondente a um ano civil.

Desta vez, referem-se as situações do primeiro ano de tributação, constituído pelo período decorrido entre a data de início da actividade ou o período em que se comecem a obter rendimentos que originem a sujeição a imposto e o fim do exercício; a situação de cessação de actividade (veja-se os números seguintes da disposição em apreço), considerando-se o período decorrido entre o início do exercício e a data da cessação de actividade. Também quando as condições de tributação se iniciem e terminem durante o mesmo exercício apenas se considera o período de tempo efectivamente decorrido. Finalmente, remete-se para a situação prevista no n.º 3 (a situação de despacho do Ministro das Finanças), contando-se o período decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período - neste caso, termina um exercício e inicia-se outro, com um balizamento diferente.

N.º 5

Este número 5 funciona como norma interpretativa, esclarecendo aquilo que se considera como cessação da actividade, para efeitos do CIRCS, evitando-se abusos e interpretações forçadamente extensivas.

N.º 6

Aqui, a cessação de actividade é declarada oficiosamente pela Administração Fiscal, face aos indícios fortes apresentados e que se descrevem neste n.º 6.

N.º 7

No entanto, todas as obrigações tributárias (principais e acessórias) mantêm-se mesmo em caso de declaração oficiosa de cessação de actividade - cfr. número anterior.

N.º 8

O período de tributação pode, assim, e em determinadas condições, ser diferente do ano civil (geralmente para menos), consagrando-se no entanto, e especificamente em relação às sociedades e outras entidades em liquidação, que poderá ter duração superior a um ano, já que terá a duração correspondente ao decurso do processo de liquidação, o qual poderá ser superior a um ano³⁵.

N.º 9

O facto gerador do imposto, ou seja, o facto tributário (entendido como aquilo que desencadeará a obrigação do pagamento do tributo) considera-se verificado no último dia do período de tributação (em regra, 31 de Dezembro de cada ano civil, com as excepções pontualmente observáveis e de acordo com o preceituado na disposição em análise).

³⁴ Para maiores desenvolvimentos, vide MORAIS, Rui Duarte, *Apostamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2007.
³⁵ Acerca da liquidação de sociedades, cfr. art.º 146.º e ss do CSc, bem como art.º 156.º e ss do CIRE.

Deste modo, a lei fiscal aplicável a cada exercício será a vigente no termo do período de tributação considerado, coerentemente com a questão da anuidade dos impostos e atenta a questão de que, por exemplo, eventuais alterações fiscais são introduzidas aquando da Lei do Orçamento de Estado, vigente por um ano civil³⁶.

N.º 10

O n.º 1 desta disposição já excluía estas situações. As várias alíneas funcionam como critérios interpretativos para a determinação do facto gerador de imposto, em situações dúbias.

Uma nota prática para referir que, em termos de obrigações declarativas, as entidades sujeitas ao regime -regra (exercício correspondente ao ano civil) deverão proceder à entrega da Declaração Modelo 22 de IRC até ao último dia útil de Maio, ao passo que no caso dos períodos de tributação especiais, tal declaração deverá ser entregue até ao último dia útil do quinto mês seguinte ao termo do período de tributação. Após estes prazos, haverá lugar ao pagamento de uma coima, nos termos do RGIT (Regime Geral das Infracções Tributárias)³⁷.

Finalmente, acerca da importância da fixação de um período de tributação, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo 01363/06.0BEBRG, de 15-01-2009, de acordo com o qual: «I - O sujeito passivo fica legalmente enquadrado no regime geral de determinação do lucro tributável, no ano de 2001, por ter optado pela aplicação deste regime aquando da declaração de início de actividade ocorrida nesse mesmo ano, nos termos dos conjugados n.ºs 1, 2 e 7, alínea a), do actual artigo 53.º do CIRC, introduzido como artigo 46.º-A, pela Lei n.º 30-G/2000, de 29.12. II - E. essa opção é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se o sujeito passivo manifestar a intenção de a renovar pela forma prevista na alínea b), do n.º 7, do artigo 53.º do CIRC - cfr. seu n.º 8. III - Aquela opção feita na declaração de início de actividade pela aplicação do regime geral releva, quer esse regime já resultasse obrigatório em face do volume total anual de proveitos estimado na declaração inicial, quer face ao volume de proveitos (inferior a € 149.639,37) posteriormente declarado relativamente a esse exercício. IV - O regime simplificado só é aplicável quando os sujeitos passivos não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro, previsto nos artigos 17.º a 47.º do Código do IRC.» (sublinhado nosso)

A fixação de um período de tributação é também importante para efeitos de contagem dos prazos de prescrição e caducidade, tal como demonstra, por exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul - Contencioso Tributário, de 15-05-2007, Processo n.º 01792/07, onde pode ler-se: «O IRC é um imposto periódico. Nos termos do n.º 4 do artigo 45.º da LGT, o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.»

Por José Amorim

O IRC é devido, regra geral, por cada exercício económico que, normalmente, coincide com o ano civil. O facto de o exercício económico coincidir com o ano civil não significa que a sociedade tenha de encerrar a sua actividade em 31 de Dezembro e reiniciar no dia seguinte, apenas fixa um período de referência de modo a poder apurar os resultados, determinar o momento em que o imposto é devido e permitir a dedução de prejuízos nos anos subsequentes.

O sujeito passivo pode optar por um período de tributação anual diferente do ano civil (art.º 120.º, n.º 2 do CIRC). É o que sucede no caso de o sujeito passivo integrar uma outra sociedade ou um grupo de sociedades, em que a sociedade-mãe do grupo de sociedades é obrigada a apresentar no país da sua sede demonstrações financeiras consolidadas com os resultados das diferentes filiais a nível mundial, devendo o pedido ser apresentado com antecedência de 60 dias contados do início do período anual de imposto. Esta opção deve ser mantida durante um período de cinco anos, salvo se o sujeito passivo passar a integrar um grupo de sociedades obrigado a elaborar demonstrações financeiras consolidadas, em que a empresa mãe adopte um período de tributação diferente daquele adoptado pelo sujeito passivo (n.º 2).

³⁶ Para maiores desenvolvimentos, vide MORAIS, Rui Duarte, *Apostamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2007 e também SALDANHA SANCHES, José Luis, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002

³⁷ Fonte: Portal das Finanças

Também se admite um período de tributação inferior a um ano civil nos casos em que se iniciam actividades ou se começam a obter rendimentos, mas igualmente nas situações de cessação de actividade durante o período, nos termos da al. c) do n.º 4, da al. a) do n.º 5, para as entidades residentes, e da al. b) para as entidades não residentes.

A administração fiscal pode, independentemente dos factos constantes do n.º 5, declarar oficiosamente a cessação de actividade quando não estiver a ser exercida ou o sujeito passivo tenha declarado uma actividade sem a adequada estrutura empresarial em condições de a exercer (n.º 6).

O período de tributação poderá ser, contudo, superior a um ano relativamente a sociedades em liquidação, cujo processo de liquidação deve estar concluído, segundo o art. 150.º, n.º 1 do Código das Sociedades Comerciais, no prazo de dois anos a contar da data em que a sociedade se considere dissolvida.

Prevêem-se algumas excepções no caso de rendimentos obtidos por entidades não residentes que não sejam imputáveis a estabelecimentos estáveis situados em Portugal (n.º 10), em que os ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis geram imposto na data da sua transmissão; os rendimentos objecto de retenção na fonte a título definitivo são objecto de tributação na data em que ocorre a obrigação de efectuar aquela retenção e os incrementos patrimoniais referidos na alínea e) do n.º 3 do artigo 4.º criam uma obrigação tributária na data da aquisição.

CAPÍTULO II - ISENÇÕES

Artigo 9.º - Estado, regiões autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social

1 - Estão isentos de IRC:

- a) 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 excepção das entidades públicas com natureza empresarial;
- b) As associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam actividades comerciais, industriais ou agrícolas;
- c) 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;
- d) Os fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social.

2 - Sem prejuízo do disposto no n.º 4 do presente artigo, a isenção prevista nas alíneas a) a c) do número anterior não compreende os rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS.

3 - Não são abrangidos pela isenção prevista no n.º 1 os rendimentos dos estabelecimentos fabris das Forças Armadas provenientes de actividades não relacionadas com a defesa e segurança nacionais.

4 - O Estado, actuando 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.

Anotações

Por Helena Freire

O CIRC enuncia, taxativamente, uma série de entidades que beneficiam de isenção no pagamento do imposto sobre o rendimento. Nos termos definidos no artigo 2.º do CIRC serão sujeitos passivos de IRC, as sociedades comerciais, civis sobre a forma comercial, cooperativas, empresas públicas, demais pessoas colectivas de direito público e privado, entidades desprovidas de personalidade jurídica cujos rendimentos não sejam tributáveis em sede de IRS ou IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas e as entidades com ou sem personalidade jurídica, sem sede ou direcção efectiva em território português e cujo os rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS. Ora, não obstante serem um sujeito passivo do pagamento do imposto, a verdade é que as entidades aqui referidas se encontram isentas do pagamento do imposto.

No entanto, enquanto sujeitos passivos de IRC estão obrigados a entregar a declaração de inscrição ou início de actividade nos termos do artigo 117.º CIRC, al. a), nos 90 dias posteriores ao seu registo no Registo Nacional das Pessoas Colectivas ou 15 dias após o seu registo na Conservatória de Registo Comercial. Estas entidades estão obrigadas ainda a cumprir outras obrigações declarativas, como, por exemplo, apresentação do Modelo 22 (Declaração Periódica de Rendimentos) e a declaração anual de informação contabilística e fiscal. A este título ver as obrigações estabelecidas nos artigos 117.º e seguintes do CIRC (obrigações acessórias) e 127.º e seguintes do CIRC (obrigações acessórias específicas para entidades públicas).

O presente artigo estatui ainda algumas situações em que apesar da isenção, pode haver lugar a tributação. É este o caso de qualquer uma daquelas entidades ali previstas exercer uma actividade passível de integrar o conceito de rendimento de capital, tal qual se encontram definidos nos termos do CIRS, mais especificamente nos artigos 5.º e 6.º do CIRS. Estes rendimentos serão sujeitos a retenção na fonte nos termos do artigo

94.º, n.º 3 al. a) do CIRC. Mais prevê o artigo que as unidades fabris das Forças Armadas não aproveitem o regime de isenção aqui definido. E que o Estado beneficia de isenção nas operações de capital denominadas de “Swaps” e “Operações de Cambio”. As operações SWAP são definidas por operações de troca de posições entre investidores de risco por rentabilidade, consistindo normalmente em produtos derivados assentes em contratos que podem ser de moeda, activos financeiros ou commodities, comprometendo-se as partes a pagar a oscilação de uma taxa de juro ou do valor do activo que lhe esteja associado. As operações de câmbio (também designadas por forward câmbiais) são acordos, a prazo, estabelecidos para uma data futura, de troca de moeda por outra, sendo a taxa de câmbio definida com a assinatura do acordo.

Por José Amorim

A isenção de IRC beneficia as entidades referidas no n.º 1 que, de outro modo, estariam abrangidas pelas normas de incidência, tornando ineficaz a produção dos efeitos das normas de incidência em relação aos sujeitos passivos de IRC.

Esta isenção não se aplica aos rendimentos de capitais, excepto quando o Estado actua através do Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, em que está isento de IRC relativamente a rendimentos de capitais decorrentes de operações de *swap* e de operações cambiais a prazo, tal com definidas no art.º 5.º, n.º 1, al. q) do CIRS. Também não estão isentos de tributação os rendimentos dos estabelecimentos fabris das Forças Armadas provenientes de actividades relacionadas com a defesa e segurança nacionais (n.º 3 do art. 9.º).

Artigo 10.º · Pessoas colectivas de utilidade pública e de solidariedade social

1 - Estão isentas de IRC:

- a) As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;
- b) As instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas;
- c) As pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

2 - A isenção prevista na alínea c) do número anterior carece de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República, que define a respectiva amplitude, de harmonia com os fins prosseguidos e as actividades desenvolvidas para a sua realização, pelas entidades em causa e as informações dos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos e outras julgadas necessárias.

3 - A isenção prevista no n.º 1 não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, e é condicionada à observância continuada dos seguintes requisitos:

- a) Exercício efectivo, a título exclusivo ou predominante, de actividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respectivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respectivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou na alínea c) do n.º 1;
- b) Afectação aos fins referidos na alínea anterior 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 afectação, notificado ao director-geral dos impostos, acompanhado da respectiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;
- c) Inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas por elas prosseguidas.

4 - O não cumprimento dos requisitos referidos nas alíneas a) e c) do número anterior determina a perda da isenção, a partir do correspondente período de tributação, inclusive.

5 - Em caso de incumprimento do requisito referido na alínea b) do n.º 3, fica sujeita a tributação, no 4.º período de tributação posterior ao da obtenção do rendimento global líquido, a parte desse rendimento que deveria ter sido afectada aos respectivos fins.

Anotações

Por Helena Freire

O presente artigo também prevê outras entidades que beneficiam de isenção de IRC. O que significa que são entidades sujeitas a IRC, estando por isso, obrigadas, igualmente, a cumprir com algumas das obrigações, designadamente, as declarativas, conforme descrito na anotação ao artigo anterior.

De referir ainda que com as alterações introduzidas pela Lei n.º 60-A/2005 de 30 Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2006) deixou de ser necessário o reconhecimento (que era um procedimento administrativo de reconhecimento) da isenção para as entidades referidas nas alíneas a) e b) do presente artigo. Todavia, o benefício da isenção continua a estar dependente de reconhecimento pelo Ministério das Finanças no caso das entidades referidas na al. c), tendo aquelas entidades que apresentar um requerimento dirigido ao Ministro das Finanças. Este procedimento administrativo fica concluído com a publicação do despacho ministerial no Diário da República. A este título ver Circular n.º 13/2001 de 13/09 e a Informação vinculativa n.º 3504/05, com despacho de 15/02/2006.

A isenção cessa, se algumas das entidades aqui previstas, prosseguir com uma actividade que não a dos fins determinados nos seus estatutos. Isto significa que as entidades aqui definidas podem exercer algumas actividades, que visem essencialmente, o financiamento das actividades no âmbito das suas finalidades, no entanto, estes rendimentos já se encontram sujeitos a IRC.

Por José Amorim

Estas isenções de natureza pessoal carecem de reconhecimento por parte do Ministro das Finanças. A atribuição destas isenções, a pedido dos interessados, está condicionada à observância do exercício efectivo de actividades de utilidade pública, à afectação a estes fins 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 caso de justo impedimento, e à inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários nos resultados das actividades prosseguidas.

A isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício de actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor (n.º 3).

Artigo 11.º - Actividades culturais, recreativas e desportivas

1 - Estão isentos de IRC os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas.

2 - A isenção prevista no número anterior só pode beneficiar associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

a) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;

b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.

3 - Não se consideram rendimentos directamente derivados do exercício das actividades indicadas no n.º 1, para efeitos da isenção aí prevista, os provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas actividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.

Anotações

Por Helena Freire

Ainda no seguimento dos artigos anteriores que prevêem a isenção a título de IRC de algumas actividades, estão as actividades culturais, recreativas e desportivas desenvolvidas por associações legalmente constituídas para o efeito. Estas actividades estão igualmente obrigadas às obrigações declarativas (ver anotações ao artigo 10.º do CIRC). A previsão da presente isenção está condicionada ao facto daquelas não poderem proceder à distribuição de resultados, nem de nenhum dos seus membros possua, directa ou indirectamente, interesse nos resultados da sua exploração.

Nestes casos fica salvaguardado os rendimentos que o desenvolvimento da actividade possa gerar, designadamente, os obtidos com publicidade, transmissão de jogos, bens móveis e bingo. Esta enumeração não é taxativa.

A este título ver ainda o artigo 54.º do EBF referindo-se às isenções destas entidades.

Por José Amorim

Os rendimentos derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas estão isentos de IRC quando auferidos por associações legalmente constituídas, desde que não se verifique qualquer distribuição de resultados, os órgãos sociais não tenham interesse nos resultados de exploração e as associações comprovem, através da contabilidade ou escrita, que realizam actividades culturais, recreativas e desportivas.

Estão igualmente isentos de IRC as quotas pagas pelos associados, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito e destinados à realização dos fins estatutários e os subsídios obtidos para financiar a realização dos fins estatutários das organizações (n.º 3 e 4 do art. 54.º do CIRC).

A isenção de IRC também se aplica aos rendimentos das colectividades desportivas, de cultura e recreio, abrangidas pelo artigo 11.º do Código do IRC, desde que a totalidade dos rendimentos brutos sujeitos a tributação, e não isentos nos termos deste Código, não exceda o montante de € 7.481,97 (art. 54.º, n.º 1 do EBF).

De referir aqui que as importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas, ou por eles despendidas em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas ao rendimento global até ao limite de 90 % da soma algébrica dos rendimentos líquidos previstos no n.º 3 do artigo 11.º do CIRC, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento (n.º 2 do art. 54.º do EBF).

Mas já não beneficiam da isenção de IRC os rendimentos provenientes de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com as actividades culturais, recreativas e desportivas, respeitantes, nomeadamente, a rendimentos provenientes de publicidade, de direitos de transmissão, de bens imóveis, de aplicações financeiras e de jogo do bingo (n.º 3).

Importa, por último, indicar que em termos de obrigações declarativas, estas entidades estão dispensadas da entrega da Declaração Modelo 22, mas estão obrigadas a entregar a declaração anual/IES (anexo F).

Artigo 12.º · Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal

As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas.

Anotações

Por Helena Freire

O regime da transparência fiscal, não deve ser considerado uma verdadeira isenção, mas sim uma forma diferente de tributar algumas entidades, que se encontram enumeradas no artigo 6.º do CIRC, cuja dificuldade prática de tributação em sede de IRC seria agravada, pelo forma jurídica societária adoptada e pelas características específicas que aquelas apresentam. Assim, visando a dupla tributação e a maximização do princípio de neutralidade fiscal, tributa-se nos termos do presente artigo.

A actividade principal deste tipo de sociedades é a prestação de serviços, tendo igualmente uma componente relevante ligada à própria estrutura da sociedade e, designadamente, aos sócios. Na verdade, os sócios das sociedades que beneficiam deste regime são que são tributados, sendo a eles imputada a matéria colectável, integrando-se esta no rendimento para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso. Para que este regime possa ser aplicado, os requisitos têm que estar cumpridos e verificados em 31/12/2011 ou no último dia de tributação, caso o período de tributação da sociedade não corresponda ao ano civil.

Apesar da sociedade não ser tributada em sede de IRC, isto é, pelo lucro, sendo apenas tributada em sede de tributação autónoma (ver artigo 88.º CIRC), o que in casu sucede com as despesas de representação, despesas não documentadas e encargos com viaturas. Não obstante a sociedade está obrigada a apresentar as declarações anuais de informação contabilística e fiscal, nos termos dos artigos 117.º CIRC e seguintes.

Por José Amorim

A obrigação de pagamento do imposto é transferida para os sócios ou membros da sociedade, tributados em sede de IRS (categoria B) ou IRC, consoante se trata de pessoas singulares ou colectivas. É assim imputada aos sócios da sociedade transparente a respectiva matéria colectável e no caso de ACE ou AEIE os lucros ou prejuízos, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

As sociedades transparentes não perdem a qualidade de sujeitos passivos de imposto pelo facto de o pagamento do imposto ser transferido para as pessoas dos respectivos sócios ou membros, nem podem deixar de cumprir as obrigações contabilísticas e fiscais. Estão, nomeadamente, sujeitos a retenção na fonte, nos mesmos termos que os restantes sujeitos passivos de IRC, sendo essas retenções imputadas aos sócios, independentemente da existência ou não da matéria colectável.

Artigo 13.º · Isenção de pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima ou aérea

São isentos de IRC os lucros realizados pelas pessoas colectivas 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.

Anotações

Por Helena Freire

As pessoas colectivas que entidades, ainda que não residentes, que exerçam em território Português uma actividade que consista na exploração de navios e aeronaves, beneficiam de isenção de IRC. Tal isenção tem que ser recíproca e equivalente à concedida pelas empresas residentes de igual natureza e a reciprocidade tem que ser reconhecida pelo Ministro das Finanças e publicada por Despacho Ministerial no Diário da República.

Por José Amorim

Os lucros resultantes da exploração de navios ou aeronaves de entidades não residentes estão isentos de IRC, desde que seja concedida uma isenção recíproca e equivalente às empresas residentes e essa reciprocidade seja reconhecida pelo Ministro das Finanças. Esta isenção só diz respeito aos rendimentos objecto de tributação em sede de IRC.

Artigo 14.º · Outras isenções

1 - 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.

2 - Estão ainda isentos de IRC os empreiteiros ou arrematantes, nacionais ou estrangeiros, relativamente aos lucros derivados de obras e trabalhos das infra-estruturas comuns NATO a realizar em território português, de harmonia com o Decreto-Lei n.º 41 561, de 17 de Março de 1958.

3 - Estão isentos os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente 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.

4 - Para que seja imediatamente aplicável o disposto no número anterior, deve ser feita prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, anteriormente à data da colocação à disposição dos rendimentos ao respectivo titular, de que este se encontra nas condições de que depende a isenção aí prevista, sendo a relativa às condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, efectuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos, sendo ainda de observar as exigências previstas no artigo 119.º do Código do IRS.

5 - Para efeitos do disposto no n.º 3, a definição de entidade residente é a que resulta da legislação fiscal do Estado membro em causa, sem prejuízo do que se achar estabelecido nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação.

6 - A isenção referida no n.º 3 e o disposto no n.º 4 são igualmente aplicáveis relativamente aos lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, coloque à disposição de um estabelecimento estável, situado noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, de uma entidade residente num Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha, total ou parcialmente, por intermédio do estabelecimento estável uma participação directa não inferior a 10% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante um ano.

7 - Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por 'estabelecimento estável situado noutro Estado membro' qualquer instalação fixa situada nesse Estado membro através da qual uma sociedade de outro Estado membro exerce, no todo ou em parte, a sua actividade e cujos lucros sejam sujeitos a imposto no Estado membro em que estiver situado, ao abrigo da convenção destinada a evitar a dupla tributação ou, na ausência da mesma, ao abrigo do direito nacional.

8 - Estão ainda isentos de IRC os lucros que uma entidade residente em território português coloque à disposição de uma sociedade residente na Confederação Suíça, nos termos e condições referidos no artigo 15.º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, que prevê medidas equivalentes às previstas na Directiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, sempre que:

- a) A sociedade beneficiária dos lucros tenha uma participação mínima directa de 25% no capital da sociedade que distribui os lucros desde há pelo menos dois anos; e
- b) Nos termos das convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas por Portugal e pela Suíça com quaisquer Estados terceiros, nenhuma das entidades tenha residência fiscal nesse Estado terceiro; e
- c) Ambas as entidades estejam sujeitas a imposto sobre o rendimento das sociedades sem beneficiarem de uma qualquer isenção e ambas revistam a forma de sociedade limitada.

9 - A prova da verificação das condições e requisitos de que depende a aplicação do disposto no número anterior é efectuada nos termos previstos na parte final do n.º 4, com as necessárias adaptações.

10 - O disposto nos n.ºs 3 a 5 é igualmente aplicável aos lucros que uma entidade residente em território português, nos termos e condições aí referidos, coloque à disposição de uma entidade residente num Estado membro do espaço económico europeu que esteja vinculada a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, desde que ambas as entidades preencham condições equiparáveis, com as necessárias adaptações, às estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, e façam a prova da verificação das condições e requisitos de que depende aquela aplicação nos termos previstos na parte final do n.º 4, com as necessárias adaptações.

11 - O disposto nos n.ºs 6 e 7, nos termos e condições aí referidos, é igualmente aplicável em relação a estabelecimento estável, situado noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, de uma entidade residente noutro Estado membro do espaço económico europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

Anotações

Por Helena Freire

O presente artigo refere-se, ainda, a uma série de isenções as quais não se prendem, apenas, com a entidade, entenda-se pessoa colectiva, em causa, mas também com determinadas situações concretas em que se verifica a aplicação de uma isenção. Assim, as isenções já acordadas com o Estado, nos termos de legislação anterior, mantêm-se. Os lucros dos empreiteiros ou arrematantes nas obras realizadas em infra-estruturas comuns da NATO em território português estão isentos de imposto; igualmente isentos estão os lucros das entidades residentes em Portugal, nas condições previstas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE de 23 de Julho, quando esses sejam colocados à disposição de entidade residente (podendo neste caso ser, igualmente, um estabelecimento estável) noutro país da EU, desde que essa detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 10% ou um valor de aquisição não inferior a 20 000 000,00 Euros e desde que tenha permanecido na sua titularidade, por, pelo menos 1 ano, de modo ininterrupto, tendo neste caso a entidade que provar, antes de o rendimento ser colocado à sua disposição, que está obrigada

a efectuar retenção na fonte. O cumprimento das condições previstas no n.º 2 da Directiva são confirmadas e autenticadas pelas autoridades competentes do Estado membro onde a entidade beneficiária é residente.

O conceito de entidade residente é o que resulta das Convenções de Dupla Tributação (CDT).

O n.º 7 do presente artigo diz o que se entende por estabelecimento estável.

Estão igualmente isentos de IRC os lucros que uma entidade residente em território português coloque à disposição de uma sociedade residente na Confederação Suíça, nos termos do artigo 15.º do Acordo entre a comunidade Europeia e aquela Confederação. Este Acordo prevê várias medidas semelhantes às previstas na Directiva 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho, a qual se refere à tributação dos rendimentos de poupança sob a forma de juros. Assim, quando a sociedade que beneficia dos lucros, tenha uma participação mínima directa de 25% no capital da sociedade que os distribui há pelo menos dois anos e, nos termos definidos pelas CDT, não tenha residência num Estado terceiro e, quando as entidades sejam sociedades de forma limitada e ambas sujeitas a imposto, isto é, sem qualquer isenção, podem estas beneficiar da isenção prevista no n.º 8 do presente artigo. Também neste caso a confirmação e autenticidade das condições reunidas por aquelas entidades é efectuada pelas autoridades competentes do Estado membro onde a entidade beneficiária é residente.

Apenas relembrar que a isenção não obsta a que estas entidades não cumpram com outras obrigações, designadamente, as declarativas.

Por José Amorim

Estão isentos de tributação os dividendos atribuídos por entidades residentes a entidades de outros Estados membros da União Europeia (n.º 3) e a estabelecimentos estáveis situados noutro Estado membro, de uma entidade residente na União Europeia, que detenha, total ou parcialmente, por intermédio do estabelecimento estável, uma participação directa não inferior a 10 % e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante um ano (n.º 6).

Este regime de isenção, baseado no regime fiscal comunitária aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados membros da União Europeia, criada através da Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho, alterado pela Directiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003, estabeleceu regras comuns em matéria de pagamentos de dividendos e de distribuição de lucros, isentando de retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às respectivas sociedades-mãe, tendo em vista a eliminação da dupla tributação ao nível da sociedade-mãe.

A atribuição da isenção está condicionada à indicação da percentagem ou valor da participação, do período de detenção e da confirmação pelas autoridades fiscais do Estado membro de que a entidade beneficiária é residente nesse Estado.

Este regime visa pôr fim ao tratamento discriminatório em matéria de tributação dos lucros obtidos por entidades residentes noutros Estados membros comparativamente com os lucros obtidos por entidades residentes em Portugal, prevendo que estes últimos não sejam sujeitos a um tratamento fiscal mais favorável relativamente aos lucros obtidos por entidades residentes noutros Estados membros.

Este regime de isenção também se aplica aos lucros que uma entidade residente em território português coloque à disposição de uma sociedade residente na Confederação Suíça, sempre que a sociedade beneficiária dos lucros tenha uma participação mínima directa de 25% no capital da sociedade que os distribui há pelo menos dois anos, mas também na condição de que nenhuma das entidades tenha residência fiscal num Estado terceiro com o qual Portugal e a Suíça tenham celebrados convenções destinadas a evitar a dupla tributação e que ambas as entidades estejam sujeitas a imposto sobre o rendimento das sociedades.

CAPÍTULO III - DETERMINAÇÃO DA MATERIA COLECTÁVEL

SECÇÃO I - DISPOSIÇÕES GERAIS

Artigo 15.º · Definição da Matéria Colectável

1 - Para efeitos deste Código:

a) Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos artigos 17.º e seguintes, dos montantes correspondentes a:

- 1) Prejuízos fiscais, nos termos do artigo 52.º;
- 2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro;

b) Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 53.º, dos seguintes montantes:

- 1) Gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 54.º;
- 2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento;

c) Relativamente às entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável imputável a esse estabelecimento, determinado nos termos do artigo 55.º, dos montantes correspondentes a:

- 1) Prejuízos fiscais imputáveis a esse estabelecimento estável, nos termos do artigo 52.º, com as necessárias adaptações, bem como os anteriores à cessação de actividade por virtude de deixarem de situar-se em território português a sede e a direcção efectiva, na medida em que correspondam aos elementos patrimoniais afectos e desde que seja obtida a autorização do director-geral dos impostos mediante requerimento dos interessados entregue até ao fim do mês seguinte ao da data da cessação de actividade, em que se demonstre aquela correspondência;
- 2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro;

d) Relativamente às entidades não residentes que obtenham em território português rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, a matéria colectável é constituída pelos rendimentos das várias categorias e, bem assim, pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 56.º.

2 - Quando haja lugar à determinação do lucro tributável por métodos indirectos, nos termos dos artigos 57.º e seguintes, o disposto nas alíneas a), b) e c) do número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações.

3 - O disposto nos artigos 63.º e seguintes é aplicável, quando for caso disso, na determinação da matéria colectável das pessoas colectivas e outras entidades referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1.

Anotações

Por Helena Freire

O conceito de matéria colectável é essencial para efeitos de determinação da taxa de tributação aplicável, porquanto esta é sobre a matéria colectável que incide a taxa de tributação, determinando-se o imposto a pagar. Por outro lado, o lucro tributável define-se pelo valor apurado, aplicando as regras previstas em sede de IRC ao lucro contabilístico. Para este efeito torna-se essencial o conceito de base de imposto, nos termos previstos no artigo 3.º do CIRC, a determinação do lucro tributável, nos termos previstos no artigo 17.º CIRC e a determinação do rendimento global, nos termos do artigo 53.º CIRC.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 05/10, de 30/06/2010, Relator Conselheiro Pimenta do Vale «*Nos termos das disposições combinadas dos art.ºs 15.º, n.º 1, 17.º e 46.º do CIRC, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 198/2001 de 3 de Julho, na definição da matéria colectável do IRC, devem ser deduzidos, ao lucro tributável do exercício, os prejuízos fiscais até à sua concorrência, só então sendo possível deduzir, por força do valor remanescente, se o houver, os benefícios fiscais existentes.*»

Acórdão do STA n.º 0997/10 de 02/03/2011, em que foi Relator o Conselheiro António Calhau «*I - Não se demonstrando nos autos a obtenção de rendimentos pelo sujeito passivo, não há lugar à determinação do lucro tributável por aplicação do n.º 4 do artigo 53.º do Código do IRC (regime simplificado), pois que não se verifica o pressuposto do imposto (artigo 1.º do Código do IRC), inexistindo facto tributário. II - Mas mesmo que o sujeito passivo tivesse obtido rendimentos, o que não é o caso nos autos, o valor mínimo constante do n.º 4 do artigo 53.º do Código do IRC (na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 159/09, de 13 de Julho), sempre deverá ser entendido como mera presunção ilidível, por força do disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária. III - A regra estabelecida no artigo 73.º da Lei Geral Tributária vale não apenas as normas de incidência tributária em sentido próprio, mas também em relação a outras normas que estabelecem ficções que influenciam a determinação da matéria colectável (quer directamente, através de valores ficcionados para a matéria colectável, quer indirectamente, ao fixarem ficcionadamente os valores dos rendimentos relevantes para a sua determinação), pois que o advérbio «sempre» aí utilizado inculca a ideia de tratar-se de um princípio basilar da globalidade do ordenamento jurídico tributário, corolário do princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, assente no princípio da capacidade contributiva.*»

Por Nina Aguiar

Prevêem-se quatro modalidades diferentes de apuramento da matéria colectável, para quatro categorias de sujeitos passivos.

A al. a) do n.º 1, refere-se às pessoas colectivas de natureza empresarial. A base para o apuramento da respectiva matéria colectável é o "lucro tributável", o qual, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, tem por base o lucro mostrado na contabilidade comercial. A mesma fórmula é adoptada para os estabelecimentos estáveis [al. c) do n.º 1] existentes em Portugal de empresas não residentes no território português. Neste último caso, porém, torna-se necessário calcular o lucro imputável ao estabelecimento estável, de acordo com o artigo 55.º.

A al. b) do n.º 1 refere-se às pessoas colectivas de natureza não empresarial previstas no artigo 3.º, n.º 1, al. b), *i.e.*, às "entidades sem fins lucrativos". Para estas entidades, por não estarem obrigadas a manter uma contabilidade no termos da lei comercial, a matéria colectável toma por base o "rendimento global", o qual é definido pelo artigo 3.º, n.º 1, al. b). O mesmo se aplica à determinação da matéria colectável obtida por entidades não residentes e não imputável a qualquer estabelecimento estável [n.º 1, al. d)]. O processo de cálculo deste "rendimento global" é o estabelecido nos artigos 53.º e 54.º. Quando a entidade sem fins lucrativos leve a cabo actividades de natureza lucrativa (exploração de bares, publicidade, etc.), juntamente com actividades não lucrativas, é apurado o lucro tributável para as actividades lucrativas, de acordo com os artigos 17.º e seguintes. Mas o "rendimento global" continua a ser determinado de acordo com os artigos 53.º e 54.º, somando-se o lucro tributável das actividades lucrativas aos rendimentos líquidos das restantes actividades (TCAS, Ac. de 12/06/07, Proc. n.º 5850/01).

Quando sejam aplicáveis benefícios fiscais que constituam deduções à colecta, os quais pressupõem um lucro tributável positivo, e haja prejuízos fiscais de anos anteriores ainda não deduzidos nos termos do artigo 52.º, o sujeito passivo terá que primeiro proceder à dedução dos prejuízos fiscais e só depois, se continuar a existir lucro tributável positivo, poderá aplicar o benefício fiscal (STA, Ac. de 30/06/10, Proc. n.º 59/10).

Quanto aos lucros, incluem-se aí os lucros das entidades sujeitas a IRC, *colocados à disposição*, os adiantamentos por conta de lucros, os rendimentos derivados de associação à quota e de associação em participação, o valor atribuído em resultado da partilha em caso de liquidação de sociedade e o valor atribuído na amortização de partes sociais sem redução de capital. Exceptuam-se os lucros imputados por transparência fiscal, porque estes são rendimentos da categoria B. Sobre a primeira situação - lucros das entidades sujeitas a

IRC - sublinha-se a opção, como excepção à regra geral adoptada pelo legislador quanto ao IRS, pela sujeição dos rendimentos no momento da colocação à disposição, *i.e.*, independentemente da sua recepção efectiva.

Exemplo:

A Sociedade X, tem um capital social de 10 000. O Sócio A comprou uma quota de 50% por 4 000. Feita a partilha é atribuída a A uma quota de liquidação de 12 000 (o que implica que o valor total da partilha é de 24 000). O valor tributável é o *valor atribuído ao sócio em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição da participação* (art. 75.º, n.º1):

$$VT = 12\ 000 - 4\ 000 = 8\ 000$$

O rendimento de capital é este valor até ao limite formado pela diferença entre o valor atribuído e o valor nominal da participação correspondente:

$$RC = 12\ 000 - 5\ 000 = 7\ 000$$

A mais-valia é igual à diferença entre o valor nominal da participação e o valor de aquisição, só ocorrendo quando o valor de aquisição é inferior ao valor nominal:

$$MV = 5\ 000 - 4\ 000 = 1\ 000$$

Esta mais-valia será tributada na categoria G.

Jurisprudência

STA, Ac. de 30/06/10, Proc. n.º 59/10; TCAS, Ac. de 12/06/07, Proc. n.º 5850/01.

Sobre a questão da prova de não residência: STA, Ac. de 22-06-2011, Proc. n.º 0283/11

Bibliografia

Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, 2003, p. 538; Duarte Morais, *Apontamentos ao Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2007, pp.31-35; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra, 2007, pp. 345-373; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, 2010, pp. 77-78.

Disposições relacionadas

Artigos 2.º, 3.º e 17.º do CIRC.

Por José Amorim

A matéria colectável é determinada de acordo com o estatuído no art. 104.º, n.º 2 da Constituição, que impõe que a tributação das empresas deve incidir sobre o seu rendimento real e efectivo obtido em certo período pela contabilidade, considerados para o efeito os custos necessários para obter esse rendimento.

As regras conducentes à determinação da matéria colectável dos sujeitos passivos de IRC têm por base o resultado líquido do exercício (resultado contabilístico). Este resultado contabilístico, reflectido na conta «88 - Resultado líquido do período», constitui o saldo final do balanço e da demonstração dos resultados e representa o ponto de partida para o apuramento do resultado fiscal. De acordo com a regra definida no n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, se o resultado fiscal for positivo apura-se um «lucro tributável» e se for negativo obtém-se um «prejuízo para efeitos fiscais». No caso de lucro tributável, devem ser deduzidos os prejuízos fiscais de períodos anteriores e os benefícios fiscais para obter a matéria colectável de IRC. No caso de prejuízo fiscal, não há qualquer matéria colectável a apurar.

Os prejuízos fiscais determinam um «crédito fiscal» sobre o Estado, que só se verificam se ocorrer lucros tributáveis no futuro. Esta situação obriga ao reconhecimento de um activo por impostos diferidos, pelo facto do activo contabilístico ser inferior ao activo fiscal, relativamente aos prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores que possam ser deduzidos aos lucros tributáveis de um ou mais dos quatro exercícios

posteriores (art. 52.º do CIRC). A dedução dos prejuízos fiscais tem por efeito de diminuir o pagamento de IRC ou IRS nesses exercícios futuros, caso exista matéria colectável para o efeito.

Por exemplo, se uma empresa apresentar perdas de anos anteriores no valor de € 20.000 e tiver a expectativa de obter lucros tributáveis nos próximos exercícios de montante superior a este valor, terá que registar, contabilisticamente, um activo por impostos diferidos no valor de € 5.000 (20.000 x 25%).

Se as entidades residentes não exercerem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria colectável obtém-se deduzindo ao rendimento global - constituído pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias de IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (art.º 53.º do CIRC) -, os gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artigo 54.º do CIRC, bem como os benefícios fiscais eventualmente existentes. No caso de entidades não residentes que obtenham em território português rendimentos não imputáveis a um estabelecimento estável aí situado, a matéria colectável será igual ao somatório dos rendimentos das várias categorias de IRS e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, de acordo com o art.º 56.º do CIRC.

Para além destas formas de determinação da matéria colectável, existe a possibilidade de determinação da matéria colectável de forma indirecta, através de métodos indirectos, de acordo com o art.º 90.º da LGT, admitindo-se aqui a possibilidade de determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha (art.º 83.º, n.º 2 da LGT).

Artigo 16.º · Métodos e competência para a determinação da matéria colectável

1 - A matéria colectável é, em regra, determinada com base em declaração do sujeito passivo, sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal.

2 - Na falta de declaração, compete à Direcção-Geral dos Impostos, quando for caso disso, a determinação da matéria colectável.

3 - A determinação da matéria colectável no âmbito da avaliação directa, quando seja efectuada ou objecto de correcção pelos serviços da Direcção-Geral dos Impostos, é da competência do director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo, ou do director dos Serviços de Inspeção Tributária nos casos que sejam objecto de correcções efectuadas por esta no exercício das suas atribuições, ou por funcionário em que por qualquer deles seja delegada competência.

4 - A determinação do lucro tributável por métodos indirectos só pode efectuar-se nos termos e condições referidos na secção V.

Anotações

Por Helena Freire

Este artigo vem consagrar o princípio da presunção da veracidade e boa fé das declarações apresentadas pelo contribuinte, conforme previsto no artigo 75.º da LGT. Mais se determina a obrigatoriedade de entrega da documentação fiscal obrigatória, para que a Administração Fiscal possa exercer a sua obrigação de controlo do declarado. O incumprimento da entrega destas declarações pode originar a determinação da matéria colectável através de métodos indirectos, sempre que não seja possível e só quando não seja possível a avaliação através de métodos directos, uma vez que a mesma é subsidiária da avaliação directa (artigo 85.º e 81.º do CIRC).



A tributação por métodos indirectos efectua-se nos termos do artigo 57.º a 62.º do CIRC (Secção V referida no n.º 4 do artigo).

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 0583/10, de 12/01/2011, em que foi Relator o Conselheiro Casimiro Gonçalves «I. O acto tributário de liquidação é por natureza um acto divisível e, conseqüentemente, é susceptível de anulação parcial, no respectivo processo de impugnação. II. Não é, todavia, possível proceder-se à anulação parcial do acto, se o vício judicialmente reconhecido resulta de, na fixação da matéria colectável por métodos indirectos, a AT ter presumido uma margem de lucro que o Tribunal entendeu excessiva, ou insuficientemente demonstrada, pois não cabe aos tribunais, substituindo-se à Administração, escolher a margem de lucro ajustada ao caso e proceder à correspondente liquidação.»

Acórdão do STA n.º 077/05, de 27/04/2005, em que foi Relator o Conselheiro Baeta de Queiroz «I - Não suscita questão de facto que afaste a competência do Supremo Tribunal Administrativo para o recurso jurisdicional de decisão de um tribunal tributário de 1ª instância o recorrente que imputa à sentença erro consistente em ter considerado como fundamento do acto impugnado um facto a que ele não atendera. II - Não enferma de nulidade por excesso de pronúncia a sentença que, em impugnação judicial, dá por provado um facto alegado pela Fazenda Pública na contestação. III - Está fundamentada a liquidação oficiosa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas que expressa a razão por que se procedeu a tal liquidação - a contribuinte não apresentou a declaração modelo 22 - e o motivo por que foi considerada determinada matéria colectável - a resultante do disposto no artigo 71.º alínea b) [do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas]. IV - Tratando-se de um acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, a indicação das normas aplicadas sem referência ao diploma a que pertencem não consubstancia falta de fundamentação, por ser entendível que integram o respectivo Código.»

Por Nina Aguiar

No Direito fiscal português, em matéria de determinação da matéria colectável, rege o princípio da declaração (TCAS, Ac. de 30-06-2009, Proc. n.º 2475/08), segundo o qual aquela determinação se deve fazer, em princípio, com base em declaração do contribuinte (n.º 1). Associado com este princípio, está o princípio de que a declaração do contribuinte se presume verdadeira (artigo 75.º LGT).

A declaração efectuada pelo contribuinte está, porém, sempre sujeita a controlo por parte da Administração Fiscal, que não necessita para efectuar esse controlo de poderes especiais. Na falta de declaração do contribuinte, a Administração Fiscal adquire automaticamente o direito de proceder ela própria à determinação da matéria colectável do sujeito passivo (n.º 2), havendo então uma liquidação oficiosa.

Na liquidação oficiosa por falta de declaração do sujeito passivo, a Administração Tributária deve, quando o faça ao abrigo do 16.º, n.º 2, utilizar o método de avaliação directa (n.º 3), *i.e.*, tomando por base e limitando-se à contabilidade e documentos contabilísticos facultados pelo contribuinte. A avaliação com base na declaração do contribuinte também não exclui a possibilidade de a Administração Fiscal proceder a correcções sobre a mesma declaração. Ao efectuar estas correcções, ao abrigo do artigo 16.º, n.º 3, a Administração Fiscal deve ainda utilizar exclusivamente métodos de avaliação directa, isto é, deve limitar-se a efectuar correcções de dados da declaração do sujeito passivo cuja incorrecção resulte ou fique patente de forma directa e inequívoca a partir da própria declaração, da contabilidade ou de documentos contabilísticos. É o caso das correcções meramente aritméticas e das correcções técnicas.

As correcções aritméticas justificam-se pela existência de erros aritméticos na declaração do contribuinte. As correcções técnicas são as que «normativamente se impõem à Administração e aos contribuintes de modo estritamente vinculado (ainda que através do preenchimento de conceitos indeterminados), como nomeadamente, acontece com a qualificação de custos» (STA, Ac. de 26-04-2007 STA, Proc. n.º 37/07). A realização de correcções aritméticas e técnicas podem ser efectuadas quer no âmbito de um procedimento de revisão quer num procedimento de inspecção.

Jurisprudência

STA, Ac. de 26/04/2007, Proc. n.º 37/07; STA, Ac. de 21/05/2008, Proc. n.º 863/07; STA, Ac. de 27/04/2005, Proc. n.º 77/05; STA, Ac. de 02/07/2003, Proc. n.º 684/03; TCAN, Ac. de 30/03/2006, Proc. n.º 272/04; TCAN, Ac. de 09/02/2006, Proc. n.º 12/01 - TFPRT.21; TCAS, Ac. de 20/10/2009, Proc. n.º 3229/09; TCAS, Ac. de 30/06/2009, Proc. n.º 2475/08; TCAS, Ac. de 27/01/2004, Proc. n.º 6646/02.

Bibliografia

Aguiar, *Regimes Simplificados (I Parte)*, Revista Fiscalidade, n.º 28, Out./Dez. 2006, pp. 93-106; Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2003, p. 539; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2010, pp. 74-76.

Disposições relacionadas

Artigo 90.º (Procedimento e forma de liquidação); Artigo 117.º (Obrigação de declaração); Artigos 57.º a 62.º (Determinação do lucro tributável por métodos indirectos).

Por José Amorim

Na falta de declaração periódica de rendimentos do contribuinte (art.º 120.º do CIRC), «a matéria colectável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios da cada tributo», sem prejuízo de a administração fiscal efectuar correcções, proceder à liquidação do imposto a partir dos elementos de que dispõe, e realizar, subsidiariamente, a «avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei» (art.º 81.º, n.º 1 da LGT). A avaliação por métodos indirectos só pode efectuar-se se não for possível quantificar a matéria tributável por métodos directos (art.º 85.º da LGT).

O apuramento da matéria tributável por métodos indirectos realiza-se nas situações descritas, taxativamente, no artigo 87.º da LGT, isto porque a contabilidade das empresas retrata, em regra, a realidade das operações e dispensa, por conseguinte, do recurso a indícios, presunções ou técnicas de auditoria contabilística para a determinação da matéria tributável (art.º 83.º, n.º 2 da LGT).

SECÇÃO II - PESSOAS COLECTIVAS E OUTRAS ENTIDADES RESIDENTES QUE EXERÇAM, A TÍTULO PRINCIPAL, ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA

SUBSECÇÃO I - REGRAS GERAIS

Artigo 17.º · Determinação do lucro tributável

1 - O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do período.

3 - De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

- a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;
- 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 dos restantes.

Anotações

Por Nina Aguiar

O artigo 17.º estabelece o modo de determinação da matéria colectável dos sujeitos passivos que sejam "entidades residentes" e que tenham natureza empresarial. O termo entidades residentes é aqui aplicado de forma um pouco lata, de forma a abranger entidades sem personalidade jurídica (conforme artigo 3.º, n.º 1), que no entanto são tributadas como entidades residentes.

No n.º 1, estabelece-se que o lucro tributável é determinado "com base na contabilidade", sendo esta contabilidade a que é mantida para efeitos do Direito comercial. Estabelece-se, pois, uma conexão formal entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade, de tal modo que as opções contabilísticas realizadas na contabilidade comercial são preclusivas para o cálculo do lucro tributável. O lucro tributável, porém não coincide exactamente com o resultado evidenciado na contabilidade comercial.

Em primeiro lugar, àquele há que acrescer e deduzir, respectivamente, as variações patrimoniais positivas e negativas não reflectidas no resultado, *i.e.*, os acréscimos e decréscimos do valor do património da entidade que tenham influenciado o balanço mas não os resultados. Esta primeira ordem de alterações tem o seu fundamento na noção de rendimento-acréscimo adoptada pelo legislador para efeitos do IRC (artigo 3.º, n.º 2), a qual significa que o rendimento de uma empresa corresponde à variação do valor do património líquido durante o período fiscal, o que significa que todas as variações do património são, em princípio, relevantes, independentemente da sua fonte ou do seu carácter regular ou irregular (um exemplo bastante ilustrativo de aplicação desta concepção de rendimento, no âmbito da vigência da Contribuição Industrial, pode ver-se na sentença do STA de 08/11/1978, Proc. n.º 016946, em que o Tribunal considera lucro tributável "aumento de valor do activo permutável, em resultado de reavaliação, com o conseqüente aumento de capital, nessa medida, e distribuição gratuita de acções aos sócios"). O Código estabelece excepções pontuais a este princípio nos artigos 21.º e 24.º. Em segundo lugar, tanto o resultado líquido como as variações patrimoniais positivas e negativas evidenciadas no balanço e não reflectidas na contabilidade são, continua o preceito, "corrigidos nos termos deste Código". Estas correcções referem-se às inúmeras normas valorativas, qualificativas e de imputação temporal dos factos patrimoniais previstas no Código do IRC, as quais devem ser vistas como normas especiais em relação às normas contabilísticas do Direito comercial.

Estas normas especiais comportam duas modalidades. Numa primeira, em que tais normas são complementares das normas contabilísticas comerciais aplicáveis, as normas fiscais estabelecem limites mínimos a réditos ou limites máximos a gastos para a respectiva imputação ao lucro tributável. De uma segunda modalidade, fazem parte algumas normas excepcionais que permitem uma valoração, qualificação ou imputação temporal em desconexão com a contabilidade comercial.

O n.º 3 estabelece uma importante remissão para o Direito contabilístico comercial, dizendo que, para que o lucro tributável possa ser apurado com base na contabilidade comercial, esta deve estar organizada de acordo com a "normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade".

Jurisprudência

STA, Ac. de 30-06-2010, Proc. n.º 059/10; TCAS, Ac. de 11/06/2002, Proc. n.º 3100/02; TCAS, Ac. de 01/04/2008, Proc. n.º 2235/08.

Bibliografia

Aguiar, *Lucro Tributável e Contabilidade na Jurisprudência dos Tribunais Tributários Superiores*, Revista Fiscal, Porto, n.º 2, 2008, pp. 7-17; Duarte Morais, *Apontamentos ao Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2007, pp. 58-63; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2010, pp. 74-76; Saldanha Sanches, *Manual*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 365-375.

Disposições relacionadas

Artigos 3.º, 15.º, 123.º, 124.º e 125.º CIRC.

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 17.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

O rendimento acréscimo - conceito alargado de rendimento expressamente acolhido em sede de IRC e definido tendo em conta a evolução registada noutras legislações no sentido da adopção, para efeitos fiscais, de uma noção ampla e extensiva de rendimento, em conformidade com a denominada teoria do incremento patrimonial - é concretizado operacionalmente no presente capítulo, cujo núcleo central é constituído pelas regras relativas à determinação do lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades residentes que exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola [cfr. art.º 3.º n.º 1 alínea a)], previstas nos art.ºs 17.º e seguintes.

Nesse sentido, este artigo define a metodologia a seguir para o cálculo do lucro tributável de tais entidades, fazendo-o reportar, na origem, à soma algébrica (na medida em que integra parcelas positivas e negativas) do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, à qual se introduzem, extra-contabilisticamente, as correcções - positivas ou negativas - enunciadas neste Código para tomar em consideração os objectivos e condicionamentos próprios da fiscalidade (cfr. n.º 1), ao invés da abordagem - menos tradicional mas, em qualquer caso, possível - de proceder ao respectivo apuramento através da diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as referidas correcções estabelecidas neste Código (cfr. art.º 3.º n.º 2).

Donde, o lucro tributável resulta da seguinte expressão:

$$LT/pf = RL_{\pm} + VP_{\pm} + CF_{\pm}$$

Sendo:

LT - Lucro tributável (se o resultado for positivo ou nulo)

pf - Prejuízo fiscal (se o resultado for negativo)

RL \pm - Resultado líquido do período (positivo ou negativo)

VP \pm - Variações patrimoniais positivas (cfr. art.º 21.º) e negativas (cfr. art.º 24.º) não reflectidas no resultado líquido do período

CF \pm - Correcções extracontabilísticas (positivas ou negativas) nos termos do Código do IRC e demais legislação complementar

Adoptando-se como ponto de partida o resultado líquido do período (constante da demonstração dos resultados) e as variações patrimoniais verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado (com tradução contabilística no balanço), a contabilidade, enquanto instrumento de mensuração e relato dessas realidades económicas, desempenha um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável, privilegiando-se, na concepção das relações entre a contabilidade e a fiscalidade, o denominado modelo de dependência parcial (ou relativa) - ao invés dos modelos de dependência (ou identificação) total e de independência (ou separação) absoluta. Tal opção determina ainda o acolhimento do tratamento decorrente da normalização contabilística sempre que não se encontrem previstas regras fiscais próprias.

A este respeito, o n.º 3 estabelece regras precisas a que a contabilidade, na sua organização, deve obedecer, a saber:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística (designadamente, o Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, as Normas de Contabilidade Ajustadas, aprovadas pelo Aviso do Banco de Portugal n.º 1/2005, ou o Plano de Contas para as Empresas

de Seguros, aprovado pela Norma Regulamentar n.º 4/2007-R, de 27 de Abril, do Instituto de Seguros de Portugal) e demais disposições legais vigentes para o respectivo sector de actividade, em qualquer caso sem prejuízo da observância do disposto neste Código;

b) Reflectir a totalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo (ou seja, assegurar a exaustividade dos registos) e ser organizada de modo a permitir a autonomização clara e inequívoca dos resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC relativamente aos restantes regimes de tributação (v.g. regimes de redução de taxa, isenção temporária ou definitiva, etc.), devendo todos os lançamentos estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário [cfr. art.º 123.º n.º 2 alínea a)].

O n.º 2 assimila os excedentes líquidos das cooperativas - sujeitos passivos de IRC nos termos do art.º 2.º n.º 1 alínea a) - a resultado líquido do período, sendo aqueles apurados, para efeitos da determinação do resultado tributável neste imposto e de acordo com o disposto no art.º 7.º n.º 1 do Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC) (Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro), antes da participação económica dos membros nos resultados, nos termos estabelecidos no art.º 3.º do Código Cooperativo, aprovado pela Lei n.º 51/96, de 7 de Setembro. Porém, uma vez que as cooperativas - por definição - visam a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais dos seus membros, sem fins lucrativos (cfr. art.º 2.º n.º 1 do Código Cooperativo), o apuramento de excedentes líquidos consubstancia uma situação excepcional.

Ver: art.º 15.º; art.º 21.º; art.º 24.º; art.º 123.º; Portaria n.º 360/2002, de 5 de Abril.

Doutrina administrativa

Consequências fiscais da aplicação da Directriz Contabilística n.º 25 - Locações (Circular n.º 7/2003 de 28 de Março).

Resultados de operações e variações patrimoniais sujeitas a regimes diferentes de tributação (Informação vinculativa - Proc. n.º 1675/03, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2004-11-18).
Dedução de prejuízos fiscais (Informação vinculativa - Proc. n.º 1664/06, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, de 2006/11/21).

Contratos de construção (Circular n.º 8/2010 de 22 de Julho).

Periodização do lucro tributável das empresas concessionárias (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 002208, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2010/07/29).

Artigo 18.º - Periodização do lucro tributável

1 - 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.

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

3 - Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:

- a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;
- b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, excepto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;

c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º.

4 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, não se tomam em consideração eventuais cláusulas de reserva de propriedade, sendo assimilada a venda com reserva de propriedade a locação em que exista uma cláusula de transferência de propriedade vinculativa para ambas as partes.

5 - Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

6 - A determinação de resultados nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente é efectuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas.

7 - Os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção, caso em que a quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extracção efectuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, é actualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 47.º.

8 - Os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos.

9 - Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, excepto quando:

a) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social; ou

b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.

10 - Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indirecta no capital a que se refere o número anterior são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais.

11 - Os pagamentos com base em acções, efectuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respectivo preço de exercício pago.

12 - Excepto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.

Anotações

Por Nina Aguiar

N.º 1 A tributação do lucro empresarial assenta no princípio da especialização dos exercícios, o qual significa que, para calcular o lucro tributável, se devem considerar em cada período de tributação apenas os componentes do lucro que digam respeito a esse exercício. Trata-se de um princípio clássico da tributação do lucro, que justifica a necessidade de efectuar uma partição temporal, em alguns casos irremediavelmente artificial, do fluxo da produção de rendimentos (STA, Ac. de 25/06/2008, Proc. n.º 291/08).

Mas considerar em cada período de tributação apenas os componentes do lucro que digam respeito a esse exercício (princípio da especialização dos exercícios), exige primeiramente definir o critério de competência temporal, *i.e.*, o critério que permita aferir a que período os factos financeiros dizem respeito. Para este efeito existem vários critérios de competência temporal possíveis e nomeadamente: i) o critério de competência de caixa, segundo o qual os factos financeiros competem ao exercício em que ocorrem os pagamentos e recebimentos respectivos; ii) o critério de competência financeira, segundo o qual os factos financeiros competem ao exercício em que se vencem os respectivos direitos ou obrigações, *i.e.*, em que os créditos se tornam exigíveis; iii) o critério de competência económica, segundo o qual os factos financeiros competem ao exercício em que se verificam os actos ou factos económicos que os originam.

O n.º 1 estabelece o princípio da competência económica, o que significa que o momento que releva em termos de periodização do lucro é o da ocorrência dos actos ou factos que dão origem aos gastos ou aos rendimentos. Desta forma, a lei fiscal adopta a mesma regra de imputação temporal vigente para a contabilidade comercial. No entanto, decidir em que momento ocorre o facto económico que dá origem ao gasto ou perda ou ao rendimento nem sempre é fácil, na prática. A orientação de todos os ordenamentos nesta matéria tem sido a de optar por uma abordagem casuística e na jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais encontramos a este respeito uma casuística já bastante abundante. Além disso, também o próprio legislador, no artigo 18.º, depois de enunciar o princípio geral no n.º 1, e a excepção à regra geral no n.º 2, adopta uma abordagem casuística ao longo dos números seguintes.

Sem preocupação de exaustividade, referem-se em seguida algumas situações decididas pelos tribunais.

Juros de mora: os juros de mora a que o sujeito passivo considera ter direito, relativos a um crédito objecto de processo judicial, compete economicamente ao exercício a que se refere o crédito principal. No entanto, é aceitável a sua contabilização no exercício do recebimento, desde que o diferimento não resulte de omissão voluntária ou intencional (STA, Ac. de 25/01/2006, Proc. n.º 0830/05).

Gastos resultantes de variações cambiais: No caso de um suprimento obtido em moeda estrangeira, não é aceitável como gasto o agravamento do valor da dívida em resultado de variação cambial, antes de ser efectuada uma amortização do mesmo suprimento (STA, Ac. de 06/07/2005, Proc. n.º 472/05; STA, Ac. de 04/05/2005, Proc. n.º 57/05). Sublinha-se que a jurisprudência anterior parece não ser inteiramente coincidente com esta, já que anteriormente o STA vinha considerando que os encargos resultantes de oscilações cambiais não têm que ser imputados ao ano do pagamento da dívida contraída em moeda estrangeira, antes devendo ser contabilizados de acordo com o princípio da competência económica, no ano de apuramento da variação (STA, Ac. de 08/07/1992, Proc. n.º 14364; STA, Ac. de 09/12/1993, Proc. n.º 15778).

N.º 2 O n.º 2 estabelece uma importante excepção ao princípio geral: o contribuinte pode considerar no lucro tributável de um dado período gastos ou perdas e rendimentos respeitantes a outros períodos quando, no período em que deviam ter sido imputados, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

Questão mais complexa é a da imputabilidade de gastos e rendimentos num exercício diferente do competente em consequência de erros do sujeito passivo. A jurisprudência dominante vai no sentido de admitir essa imputação, sempre que a omissão da imputação do facto no período competente não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios (STA, Ac. de 25/01/2006, Proc. n.º 0830/05; STA, Ac. de 02/04/2008, Proc. n.º 0807/07).

No âmbito da excepção, não se compreendem “erros contabilísticos ou actos do próprio contribuinte”; a “norma há-de interpretar-se no sentido de que essa impossibilidade e ou esse desconhecimento, para serem relevantes, não-de decorrer de situações externas que o contribuinte não pode controlar” (STA, Ac. de

19/11/2008, Proc. n.º 325/08). No entanto, não põe em causa tal princípio, a imputação a um exercício, de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.

N.º 3, alínea a) Este preceito concretiza a regra da competência económica para o caso das vendas.

N.º 11 Atribuindo uma sociedade uma gratificação, em 1990, a título de participação nos resultados, a membros dos seus órgãos sociais, o princípio da especialização dos exercícios impõe que a contabilize como custo desse ano, ainda que não a distribua, efectivamente, até ao termo do exercício (STA, 17/11/1999, Proc. n.º 22183).

Jurisprudência

STA, Ac. de 09-05-2012, Proc. n.º 0269/12; STA, Ac. de 19-11-2008, Proc. n.º 0325/08; STA, Ac. de 25-06-2008, Proc. n.º 0291/08; STA, Ac. de 02-04-2008, Proc. n.º 0807/07; STA, Ac. de 25-01-2006, Proc. n.º 0830/05; STA, Ac. de 06-07-2005, Proc. n.º 472/05; STA, Ac. de 04-05-2005, Proc. n.º 57/05; STA, Ac. de 17-11-1999, Proc. n.º 22183; STA, Ac. de 13-11-1996, Proc. n.º 20404; STA, Ac. de 23-10-1996, Proc. n.º 19443; STA, Ac. de 09-12-1993, Proc. n.º 15778; STA, Ac. de 08-07-1992, Proc. n.º 14364;

TCAS, Ac. de 28-06-2011, Proc. n.º 02477/08; TCAS, Ac. de 15-09-2009, Proc. n.º 2552/08.

Bibliografia

Duarte Moraes, *Apostamentos ao Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2007, pp. 64-70; Freitas Pereira, M. H., *A Periodização do Lucro Tributável*, CTF, n.º 349, 1988; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2010, pp. 74-76.

Por Patrícia Anjos Azevedo

N.º 1

A vida das empresas divide-se tendencialmente em períodos, devendo-se a cada um deles imputar determinados valores (no fundo, os lucros ou os prejuízos, incluindo-se as variações patrimoniais). Destarte, verifica-se a aceitação/consagração de um princípio designado por “princípio da especialização dos exercícios”³⁶ ou, na terminologia legal, “regime da periodização do lucro tributável” ou “regime de periodização económica”. Tal imputação obedecerá, portanto, a um critério económico (e não financeiro), pelo que todas as operações efectuadas no período económico em questão (e que afectem o respectivo resultado do exercício), independentemente do momento em que se opere o recebimento ou pagamento, deverão ser, em princípio, imputadas a esse mesmo período.

N.º 2

Relativamente a esta questão, vem o Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do Recurso 2293/08, e em Acórdão datado de 18/12/2008³⁹ referir que, em relação ao IRC proveniente de créditos de cobrança duvidosa, e tendo em conta o princípio da especialização de exercícios, entende-se que apenas possam ser escriturados em cada exercício os proveitos e custos que nele efectivamente tenham sido realizados, excepto se, efectivamente, na data de encerramento das contas do exercício forem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos - requisitos para a excepção deste n.º 2 do art.º 18.º. Todavia, não é qualquer desconhecimento de custos que releva para se aplicar a excepção a este regime-regra, tendo tal desconhecimento de ser fundamentado, “no sentido de não só desculpável como atendível, à luz do princípio de justiça, a fim de não penalizar, excessiva e desproporcionadamente, aquele sujeito passivo, por não ter contabilizado o custo no exercício normalmente devido, em virtude de tal se ter ficado a dever a comportamento tido como normalmente exigível (...)”

Um outro Acórdão relevante acerca da interpretação deste n.º 2, é o seguinte:

Recurso 291/08 do STA. Descritores: IRC - Periodização do lucro tributável - Princípio da especialização de exercícios anteriores - Imputação ao exercício - Princípio da justiça.

38 Sobre este princípio, vide FERNANDES FERREIRA, Rogério, *Contabilidade para não Contabilistas*, 2005

39 Disponível em: <http://www.dga.pt/fca/nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d6198a7e08b2d59bd802575360054c1837?OpenDocument>

A decisão do TAF de Lisboa (aqui recorrida) foi fundamentada no princípio da especialização dos exercícios (art.º 18.º, n.º 1 e n.º 2 do CIRC), considerando-se que os custos eram conhecidos da impugnante, não se encaixando no conceito de imprevisibilidade (deficiências no sistema informático não significam o não conhecimento da realidade por parte do contribuinte).

Defende aqui o recorrente, em sede de alegações de recurso, que a situação se enquadra na norma, ao contrário do afirmado na sentença do Tribunal *a quo*, uma vez que o facto em que se suportou a regularização só foi conhecido quando se implementou o novo sistema informático, sendo manifestamente indetectável anteriormente; em virtude do referido, há violação do princípio da justiça (art.º 55.º LGT e art.º 266.º, n.º 2 CRP), bem como do princípio da proporcionalidade (art.º 55.º da LGT), tendo havido uma vantagem patrimonial excessiva a favor da Administração Tributária; a jurisprudência tem avançado com um critério complementar ao do art.º 18.º, n.º 2 do CIRC, pelo que o princípio da especialização pode ceder caso o contribuinte não beneficie com o diferimento da relevação fiscal e não contabilização do custo no exercício correcto, quando não resultou de uma omissão voluntária, por força da necessidade de compatibilização com o princípio da justiça referido acima; o recorrente não cometeu a omissão de forma voluntária nem beneficiou com a omissão, pelo que entende que o princípio do art.º 18.º do CIRC deve ceder perante a injustiça da não correcção da tributação excessiva verificada nos exercícios em cujos custos deveriam ter sido imputados; não sendo possível a correcção do erro, o contribuinte tem de suportar o imposto devido, pelo que o objectivo será reaver o imposto indevidamente pago, não se verificando qualquer interesse público na actuação da AF. Existe violação de lei, contrariando-se os princípios da proporcionalidade e justiça. Entende também a recorrente que a correcção é violadora do princípio da tributação pelo lucro real (104.º, n.º 2 da CRP), levando à desconsideração da efectiva situação patrimonial e não atendendo ao impacto da tributação sobre exercícios subsequentes. O contribuinte considera que não foi tributado com base no seu lucro real, não tendo sido tomados em conta um conjunto de custos (por deficiência informática), sendo que o contribuinte só se apercebeu da sua existência posteriormente. Só através da regularização dos custos incorridos anteriormente (e não conhecidos até determinada data) num exercício posterior é que se conseguiu respeitar e compatibilizar o princípio da especialização com os da justiça, proporcionalidade e tributação pelo lucro real, pelo que se considera a correcção da AF ilegal por vício de violação de lei.

O parecer do Magistrado do MP foi no sentido da confirmação do julgado, apoiando-se na interpretação da letra do art.º 18.º, essencialmente do n.º 2, considerando que a impossibilidade de conhecimento se deve a erro do próprio contribuinte, não decorrendo de situações externas que o mesmo não pode controlar.

A regra da imputação diz-nos que os proveitos e os custos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, não importando o momento do seu recebimento ou pagamento. Obviamente que muitos dos custos não provocam desembolso no próprio exercício, mas não é ao exercício em que são efectuados os pagamentos que devemos imputar os proveitos ou ganhos, mas sim àquele em que as vendas são efectuadas. É portanto irrelevante o exercício em que se efectua o pagamento, valendo a regra da imputação para a constituição dos encargos.

A rigidez deste princípio pode ser contornada se analisarmos com atenção o art.º 18.º, n.º 2 do CIRC, se bem que a imprevisibilidade não se aplica no caso dos autos, tal como já referido nesta análise. O erro no sistema informático não é imprevisível nem pode ser manifestamente desconhecido, logo, parecerá que não podemos aplicar esta ressalva. A jurisprudência e a própria AF (através de Ofícios-Circular, nomeadamente), sem colocarem em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, permitem a imputação de custos a exercícios anteriores quando as omissões não tenham sido voluntárias. Pode, portanto, operar-se a transferência de resultados entre exercícios, mas só em alguns casos.

A questão é que a AF efectuou a correcção e o contribuinte prejudicou-se pelo seu próprio erro ao declarar a matéria colectável. Há, portanto, dois deveres a ponderar: I - A reposição da verdade sobre a determinação da matéria colectável; II - Evitar que a actividade administrativa se traduza na criação de situações de injustiça. A AF não teve qualquer prejuízo e portanto deve optar-se por não efectuar a correcção. Não se verifica qualquer interesse público na actuação da AF; não está em causa a obtenção de um imposto devido. Actos de correcção da matéria tributável que conduzam a situações injustas deste tipo devem ser considerados anuláveis por vício de violação de lei. O diferimento da contabilização dos custos só resulta em prejuízo para o contribuinte, uma vez que a desoneração do lucro tributável só se verificou em momento posterior ao qual deveria ter ocorrido.

De tal modo, concede-se provimento ao recurso.

Ideias-chave: O princípio da especialização dos exercícios encontra-se consagrado no art.º 18.º do CIRC e significa que se consideram como custos de determinado exercício os encargos que economicamente lhe sejam imputáveis. Este princípio não põe em causa a imputação de custos de exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, o que se exige de acordo com o princípio da justiça (266.º, n.º 2 CRP e 55.º LGT); a imprevisibilidade não se verifica quando a não consideração no exercício a que respeitam se deve a erro contabilístico ou outro por parte do contribuinte (cfr. art.º 18.º, n.º 2 CIRC).

N.º 3

A concretização do princípio da especialização de exercícios vem plasmada neste n.º 3 do art.º 18.º. Como regra geral, já foi dito que a imputação ao exercício correspondente se faz no ano a que concretamente respeitarem as operações, independentemente do seu pagamento ou recebimento. Deste modo, não releva o momento em que é recebido o preço, mas o momento em que nasceu o correspondente crédito. Também não releva o momento em que a empresa extingue os seus débitos, mas sim o momento em que as obrigações nascem. Obviamente que tal regra geral sofre algumas excepções, mais tais excepções só valem se expressamente permitidas por lei (preenchendo-se todos os requisitos prescritos), bem como mediante apertadas exigências em termos do preenchimento de eventuais ónus probatórios.

N.º 6

A propósito deste n.º 6, e para ilustrar ainda esta questão da periodização do lucro tributável, v.g., princípio da especialização dos exercícios, importa referir o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo 03976/10, datado de 16/06/2010⁴⁰. Discutiam-se, aí, as provisões e os custos em sede de IRC, estando em causa o princípio deste art.º 18.º, bem como o princípio contabilístico da prudência. De facto, de acordo com a renumeração do CIRC, tendo em conta as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei 159/2009, de 13 de Julho, e atendendo-se também ao conceito de contratos de construção presente nos normativos contabilísticos respectivos, as obras efectuadas por conta própria e vendidas fraccionadamente passam a ser regidas por este n.º 6 do art.º 18.º do CIRC. Deixa assim de ser permitido o recurso ao critério do encerramento da obra, devendo ser apenas adoptado o método da percentagem de acabamento, com a finalidade de apuramento dos réditos e dos ganhos imputáveis a cada um dos períodos de tributação. Assim, é certo que a Norma Internacional de Contabilidade (NIC) n.º 11 e a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 19 estabelecem que, quando a data da conclusão da obra puder ser estimada, o rédito e os custos do contrato devem ser reconhecidos como réditos e gastos, respectivamente, e com referência à fase de acabamento à data do Balanço e utilizando o método da percentagem de acabamento. Tais informações vinculativas no âmbito do IRC aparecem no Portal das Finanças, em comunicação datada de 05/04/2010, referindo-se a "obras efectuadas por conta própria e vendidas fraccionadamente".

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 18.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

O n.º 1 consagra o regime de periodização económica (ou de acréscimo) na determinação do lucro tributável, segundo o qual as respectivas componentes positivas (v.g. rendimentos) ou negativas (v.g. gastos) devem ser reconhecidas para efeitos fiscais no período de tributação em que sejam obtidas ou suportadas, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Este regime de imputação reflecte a segmentação

40 Disponível em http://www.dgsi.pt/jtca_nsl006518astid1004b0d38025774606399a3d7OpenDocument

temporal do fluxo de rendimento gerado pelas unidades económicas - sem prejuízo da solidariedade dos períodos de tributação - e assenta num critério de competência económica, ao invés de um critério de competência financeira.

Contudo, admite-se o reconhecimento de componentes positivas ou negativas respeitantes a períodos anteriores quando se considere que as mesmas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas (ou seja, decorrentes de situações externas fora do controlo do sujeito passivo) na data de encerramento das contas relativas ao período de tributação a que respeitam (cfr. n.º 2), flexibilizando-se, assim, a regra prevista no n.º 1. De resto, a atenuação da rigidez na observância do regime de periodização económica deve operar sempre que a administração tributária não demonstre fundamentadamente que o reconhecimento de componentes positivas ou negativas do lucro tributável imputáveis a outros períodos de tributação esteve dirigido para a obtenção de uma vantagem fiscal decorrente da transferência de resultados entre períodos de tributação.

O n.º 3 explicita regras específicas de imputação a observar em alguns casos particulares, a saber:

- a) Vendas - Os réditos e correspondentes gastos consideram-se, em geral, realizados ou suportados na data da entrega ou expedição dos bens alienados (transferência económica) ou, se anterior, na data da transferência de propriedade, não relevando eventuais cláusulas de reserva de propriedade [cfr. n.ºs 3 alínea a) e 4];
- b) Prestações de serviços - Os réditos e correspondentes gastos consideram-se, em geral, realizados ou suportados na data de conclusão do serviço, excepto no caso de serviços de mais de um acto ou de carácter continuado ou sucessivo, a imputar proporcionalmente à respectiva execução [cfr. n.º 3 alínea b)];
- c) Contratos de construção - Os réditos e correspondentes gastos são imputáveis de acordo com um regime de periodização próprio, regulado no art.º 19.º [cfr. n.º 3 alínea c)].

Estabelece-se, ainda, que os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços imputáveis ao período de tributação são sempre de reconhecer pela quantia bruta, total ou nominal - ao invés do valor presente (ou actual) - dos fluxos financeiros a receber (cfr. n.º 5), evitando-se assim o diferimento inerente à consideração do efeito financeiro.

Os resultados nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente (v.g. venda de andares) devem ser apurados à medida da sua conclusão e entrega aos adquirentes, ainda que o sujeito passivo não tenha conhecimento exacto dos custos totais das mesmas (cfr. n.º 6). Com efeito, concorrendo o rédito para a formação do lucro tributável logo que se considera realizado e atento o pressuposto do balanceamento dos réditos e dos gastos (ou seja, o reconhecimento simultâneo dos réditos e gastos inerentes à mesma transacção), justifica-se a relevância fiscal da estimativa fiável dos gastos ainda não incorridos mas imputáveis às fracções vendidas.

O n.º 7 permite a actualização extra-contabilística da quota-parte dos gastos suportados em explorações silvícolas plurianuais (ou seja, cujo ciclo de produção é superior a um ano) equivalente à percentagem que a extracção efectuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, se aquela ainda não tiver sido considerada em períodos de tributação anteriores, através de correcção monetária por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o art.º 47.º. Este tratamento específico visa colmatar os efeitos decorrentes da erosão monetária neste tipo de explorações, que se caracterizam por ciclos de produção relativamente longos.

O n.º 8 prevê um tratamento fiscalmente neutro para as variações patrimoniais positivas ou negativas (incluindo rendimentos e gastos) decorrentes dos efeitos contabilísticos da utilização do método da equivalência patrimonial.

Este artigo reflecte ainda a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade na medida em que considera como fiscalmente relevantes os ajustamentos - positivos ou negativos - decorrentes da aplicação do justo valor, ainda que limitados aos casos em que (1) respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados (ao invés de capitais próprios), desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social (o que se justifica porquanto importa acautelar a fiabilidade do processo de determinação do justo valor); ou (2) tal se encontre

expressamente previsto neste Código (v.g. activos biológicos consumíveis que não respeitem a explorações silvícolas plurianuais). Nos restantes casos, vigora o princípio da realização (imputação como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados) (cfr. n.ºs 9 alíneas a) e b) e 10).

Quanto aos pagamentos com base em acções a trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, os correspondentes gastos são imputáveis ao período de tributação em que se verifique o exercício dos respectivos direitos ou opções, pelas quantias liquidadas ou pela diferença entre o valor dos instrumentos do capital próprio atribuídos e o respectivo preço de exercício pago (cfr. n.º 11).

Por último, os gastos correspondentes a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados, que não sejam considerados rendimentos enquadráveis na categoria A do IRS - ou seja, que não constituam direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, nos termos do art.º 2.º n.º 3 alínea b) n.º 3) (primeira parte) do respectivo Código -, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que se verifique o respectivo pagamento ou colocação à disposição (cfr. n.º 12), salvo se respeitarem a realizações de utilidade social nos termos do art.º 43.º deste Código.

Ver: art.º 19.º; art.º 23.º; art.º 43.º; art.º 46.º; art.º 47.º.

Doutrina administrativa

Custos e proveitos de exercícios anteriores (Ofício-Circulado n.º 14/93 de 1993-11-23, do Serviço de Administração do Imposto sobre o Rendimento).

Efeitos da adopção da IFRIC 13 - Programa de Fidelização de Clientes: desreconhecimento de provisão e reconhecimento de rédito diferido (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 000101, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2010/02/02).

Enquadramento fiscal dos ganhos relativos aos activos de uma sociedade, na sequência de uma eventual alteração da sede social para outro Estado da União Europeia (Informação vinculativa - Proc. n.º 3417/2009, com despacho concordante do subdirector-geral, de 2010/03/08).

Obras efectuadas por conta própria e vendidas fraccionadamente (Informação vinculativa - Proc. n.º 217/10, com despacho concordante da subdirectora-geral, de 2010-03-09).

Periodização do lucro tributável das empresas concessionárias (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 002208, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2010-07-29).

Tratamento fiscal da perda apurada por SGPS em resultado da aplicação do modelo do justo valor (Informação vinculativa - Proc. n.º 39/2011, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2011-02-24).

Valor de realização diferido na transmissão de parte de capital (Informação vinculativa - Proc. n.º 451/2011, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2011-03-11).

Jurisprudência

IRC. Lucro tributável. Princípio da especialização. Princípio da especialidade do exercício. Custos de exercício. Princípio da justiça - I. Em matéria de custos, o princípio da especialização dos exercícios - art.º 18.º do Código do IRC - traduz-se na consideração, como custo de determinado exercício, dos encargos que economicamente lhe sejam imputáveis. II. Não põe em causa tal princípio a imputação, a um exercício, de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios. III. Tal postulado é exigido pelo princípio da justiça, consagrado nos art.ºs 266.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa e 50.º da lei geral tributária. IV. Para efeitos do n.º 2 do mesmo dispositivo legal, "as componentes positivas ou negativas" não são "imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas" quando a sua não consideração, no exercício a que respeitam, se deve a erro contabilístico ou outro, do próprio contribuinte, já que tal norma há-de interpretar-se no sentido de que tais pressupostos, para serem relevantes, hão-de decorrer de situações externas que aquele não pode controlar (acórdão do STA de 2008/06/25, Proc. n.º 291/08).

Recurso. Objecto - (...) II. A normatividade do art.º 18.º n.º 2 do Código do IRC visa salvaguardar a imputação de custos de exercícios anteriores nos seguintes e não o inverso, custos de anos futuros em precedentes. (...) (acórdão do TCA Sul de 2011-04-12, Proc. n.º 3769/10).

Artigo 19.º · Contratos de construção

1 - A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.

3 - Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

4 - *Revogado*

5 - *Revogado*

6 - *Revogado*

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 19.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, quanto ao critério da percentagem de acabamento.

Na sequência do disposto no art.º 18.º n.º 3 alínea c), este artigo regula o regime de periodização dos réditos e gastos dos contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano (v.g. construção de edifícios, pontes, estradas, barragens, navios, peças de equipamento complexas, etc.), reflectindo a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade na medida em que prevê o apuramento dos respectivos resultados, em qualquer caso, segundo o método da percentagem (ou grau) de acabamento (cfr. n.º 1), reportada ao termo de cada período de tributação e correspondente à relação entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os gastos estimados para a conclusão do contrato (cfr. n.º 2). Uma vez que os resultados são reconhecidos ao longo do ciclo de produção ou tempo de execução do contrato de construção, o critério da percentagem de acabamento permite uma distribuição da carga tributária que atende ao nível de actividade do sujeito passivo, ainda que não releve a evolução física do objecto do contrato (eventualmente reflectida através dos denominados "autos de medição").

De resto, mantém-se a não dedutibilidade fiscal do gasto associado a perdas esperadas previsto na normalização contabilística (cfr. n.º 3).

A adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), determinou a exclusão da referência neste preceito ao critério do encerramento da obra (também denominado na doutrina contabilística de "método do contrato completado"), segundo o qual os resultados apenas são reconhecidos quando a obra se encontrar concluída ou substancialmente concluída (v.g. no momento da recepção provisória nos termos da legislação aplicável, tratando-se de obras públicas em regime de empreitada).

As projecções fiscais decorrentes da aplicação das disposições quer do art.º 19.º na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, quer da Circular n.º 5/90 (aprovada por despacho de 17 de Janeiro de 1990, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais) - cuja disciplina afastava o regime fiscal das denominadas "obras de carácter plurianual" do respectivo tratamento contabilístico - devem ser objecto de "reversão" no momento da transição para os novos referenciais contabilísticos, aplicando-se o regime transitório estabelecido no art.º 5.º n.ºs 1, 5 e 6 do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, inclusive nas situações em que a adopção, pela primeira vez, daqueles referenciais, não se traduza num ajustamento de transição nas respectivas demonstrações financeiras.

Ver: art.º 18.º; art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Doutrina administrativa

Obras de carácter plurianual (Circular n.º 5/90 de 17 de Janeiro).

Obras efectuadas por conta própria e vendidas fraccionadamente (Informação vinculativa - Proc. n.º 217/10, com despacho concordante da subdirectora-geral, de 2010/03/09).

Contratos de construção (Circular n.º 8/2010 de 22 de Julho).

Periodização do lucro tributável das empresas concessionárias (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 002208, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2010/07/29).

Contratos de construção: periodização do lucro tributável (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 004075, com despacho concordante do substituto legal do director-geral dos impostos, de 2011/02/10).

Artigo 20.º · Rendimentos

1 - Consideram-se rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente:

- 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 efectivo 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 activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- h) Mais-valias realizadas;
- i) Indemnizações auferidas, seja a que título for;
- j) Subsídios à exploração.

2 - É ainda considerado como rendimento o valor correspondente aos produtos entregues a título de pagamento do imposto sobre a produção do petróleo que for devido nos termos da legislação aplicável.

3 - Não concorre para a formação do lucro tributável do associante, na associação à quota, o rendimento auferido da sua participação social correspondente ao valor da prestação por si devida ao associado.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

Com a transição do POC para o SNC, as terminologias utilizadas quer em termos contabilísticos, quer em termos fiscais, foram alteradas. Passou-se assim a uma aproximação/identificação entre as áreas.

Tal facto justifica que a epígrafe desta disposição tenha alterado, por ocasião das alterações conferidas ao CIRC pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, de "proveitos ou ganhos" para "rendimentos".

N.º 1

Em primeiro lugar, importa referir que a noção de rendimento-acrécimo (subjacente à quantificação do lucro tributável) leva a uma consagração legal bastante ampla em termos dos (hoje designados por) "rendimentos", contemplando-se assim quaisquer variações patrimoniais positivas, com ressalva das situações expressamente exceptuadas pela nossa lei fiscal, designadamente no art.º 21.º do CIRC (respeitante às variações patrimoniais positivas).

Convém ainda mencionar que, para auxiliar o intérprete-aplicador, o disposto neste n.º 1 do art.º 20.º do CIRC procede a uma enumeração meramente exemplificativa dos hoje designados por "rendimentos". Assim, contemplam-se aqui rendimentos auferidos no âmbito de diversas actividades como sejam prestações de serviços, comissões, corretagens, actividades de carácter financeiro, de propriedade industrial ou análogas, as mais-valias realizadas, subsídios, subvenções, etc.

N.º 1, alínea a)

Comissões são remunerações auferidas no âmbito, por exemplo, de actividades de agência comercial, nomeadamente intermediação na celebração de contratos.

Quanto às corretagens, temos aqui implícita uma remuneração por intermediação em operações em bolsa de valores. No entanto, corretagem poderá também pretender designar outras actividades de intermediação, coincidindo para estes efeitos com o significado atribuído ao vocábulo "comissão".

N.º 1, alínea b)

Aqui refere-se a questão das rendas, entendida em sentido amplo.

N.º 1, alínea c)

Por exemplo, rendimentos que resultem da aplicação das disponibilidades de tesouraria.

N.º 1, alínea d)

Contemplam-se aqui as situações inerentes ao licenciamento de marcas, licenciamento de patentes, bem como questões relativas a direitos de autor.

N.º 1, alínea e)

Cabem nesta previsão as prestações de serviços que, não fazendo parte do escopo principal da sociedade, com este terão alguma conexão. No entanto, pelo seu carácter "ocasional" ou "acessório", consideram-se os acréscimos patrimoniais respectivos como "rendimentos".

N.º 1, alínea f)

Verificamos, aqui, uma alusão ao critério do "justo valor" ou "*fair value*".

De uma maneira muito geral, e relativamente a este critério, podemos dizer que a Norma Internacional de Contabilidade (NIC) n.º 39 (sobre instrumentos financeiros, seu reconhecimento e mensuração) vem derrogar o princípio contabilístico do custo histórico⁴¹.

Por intermédio da Directriz Contabilística n.º 13 apresenta-se o conceito de "justo valor" (ou, até melhor, "valor apropriado"). Deste modo, tal conceito refere-se à quantia pela qual um bem ou serviço poderia ser trocado entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance.

N.º 1, alínea g)

Referem-se aqui as realidades enquadráveis contabilisticamente da classe 3 (relativa ao código das contas já de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística), incluindo-se nessa classe 3 os inventários (existências), nomeadamente os detidos para venda no decurso da actividade empresarial; no processo de produção

⁴¹ Para uma visão mais "contabilística" destes assuntos, vide CUNHA GUIMARÃES, Joaquim Fernando, "A contabilidade ao justo valor", in *Semanário Económico* n.º 173, Setembro de 2000.

para essa venda; e na forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços. Além disso, a classe 3 contempla os activos biológicos (animais e plantas - vivos), detidos no âmbito da actividade agrícola, quer em fase consumível e no decurso do ciclo normal da actividade, quer em fase de produção ou regeneração.

Ora, além de voltar a aludir ao conceito de "justo valor", esta alínea g) aplica-se aos activos biológicos⁴² quando em fase consumível, exceptuando-se as exposições silvícolas plurianuais.

N.º 1, alínea j)

Incluem-se aqui, por exemplo, fundos comunitários e outro tipo de subsídios⁴³.

Notas

Pela leitura atenta das alíneas a) a j) desde n.º 1, verificamos que os "rendimentos" podem praticamente advir de operações de qualquer natureza, podendo resultar de acções de vários tipos: normais; ocasionais; básicas ou até meramente acessórias.

Destarte, os "rendimentos" que aqui se contemplam não derivarão apenas do escopo social, do normal curso da empresa; sendo por isso de admitir que pontualmente se executem operações de outra natureza. As remunerações obtidas com as actividades "ocasionais" ou "acessórias" e portanto de natureza diferente do escopo principal designam-se por "rendimentos" (ex.: as remunerações obtidas com a organização e comercialização de uma publicação colectiva por parte de uma sociedade de advogados; a organização de uma conferência com um painel de oradores especialistas acerca de determinado assunto jurídico, etc). Além disso, os incrementos patrimoniais obtidos por exemplo com juros, dividendos, etc., consideram-se também como enquadráveis na categoria dos "rendimentos", designadamente para os efeitos contemplados nesta disposição.

Note-se que, para efeitos de IRC, o conceito de "rendimentos" é mais amplo que o conceito acolhido para efeitos de IRS.

De facto, enquanto que para efeitos de IRS apenas é considerado rendimento tributável tudo aquilo que se deva enquadrar nas diversas categorias, em IRC todos os "rendimentos" não exceptuados por lei concorrerão para a formação do lucro tributável⁴⁴.

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 20.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo define, para efeitos fiscais e recorrendo a uma enumeração meramente exemplificativa, o conceito de rendimentos (anteriormente denominados "proveitos ou ganhos") - ou seja, quais as componentes positivas que devem integrar o resultado líquido do período enquanto ponto de partida para o apuramento do lucro tributável nos termos do art.º 17.º n.º 1.

Assim, consideram-se rendimentos todos os que derivem de operações de qualquer natureza (e não apenas da actividade normal do sujeito passivo), designadamente rendimentos ocasionais, pontuais ou imprevistos como as mais-valias (ainda que, por motivos de ordem económica, condicionadas à respectiva realização), as indemnizações auferidas (seja a que título for) e os subsídios à exploração (cfr. n.º 1), reflectindo a preocupação de incluir quaisquer acréscimos da capacidade contributiva do sujeito passivo no período de tributação.

42 Sobre os activos biológicos, importa analisar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 17 (Agricultural), disponível online em: http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto%20ICRF_17_agricultura.pdf

43 Cfr. art.º 22.º do CIRC, bem como o caso especial analisado por FREITAS PEREIRA, "Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas: tratamento fiscal dos subsídios destinados a programas de investigação e desenvolvimento", *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 367, 1992

44 Para maiores pormenorizações, vide MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRS e, também, do mesmo autor, Sobre o IRC*, Almedina, 2007 e 2009.

O regime-regra para os subsídios à exploração (v.g. verbas concedidas com vista a compensar preços de venda insuficientes para assegurar uma rentabilidade mínima ou a financiar deficits de exploração num dado período) é o do reconhecimento integral no período de tributação da respectiva atribuição [cfr. art.ºs 18.º e 20.º n.º 1 alínea j)]. Contudo, no caso de subsídios à exploração de projecção económica plurianual (v.g. acções de formação profissional de longa duração, criação de postos de trabalho com cláusula de concessão exigindo a correspondente manutenção por um determinado número de anos, etc.) admite-se o diferimento da correspondente imputação, concorrendo para a formação do lucro tributável no período de tributação da atribuição e nos períodos de tributação subsequentes à medida e na proporção do reconhecimento de gastos e/ou da redução de rendimentos.

Este artigo reflecte ainda a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade na medida em que elenca expressamente (com carácter inovador relativamente à redacção anterior):

- a) Os rendimentos decorrentes da aplicação da taxa de juro efectiva aos instrumentos financeiros valorizados pelo método do custo amortizado [cfr. n.º 1 alínea c) (parte final)];
- b) Os rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros [cfr. n.º 1 alínea f)] ou em activos biológicos consumíveis que não respeitem a explorações silvícolas plurianuais [cfr. n.º 1 alínea g)]. Contudo, os ajustamentos positivos decorrentes da aplicação do justo valor apenas concorrem para a formação do lucro tributável quando (1) respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social; ou (2) tal se encontre expressamente previsto neste Código. Nos restantes casos, vigora o princípio da realização (imputação como rendimentos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados) [cfr. art.º 18.º n.º 9 alíneas a) e b)].

O n.º 2 assimila a rendimento o valor dos produtos (petróleo ou outros) entregues a título de pagamento (em espécie) do imposto sobre a produção do petróleo, assegurando a sua inclusão no lucro tributável dos sujeitos passivos que desenvolvem as actividades de pesquisa e extracção de petróleo.

Na associação à quota, o rendimento auferido da participação social do associante correspondente ao valor da prestação devida ao associado não concorre para a formação do lucro tributável daquele (cfr. n.º 3).

Ver: art.º 17.º; art.º 18.º.

Doutrina administrativa

Enquadramento fiscal dos prémios recebidos a título de "apoio à imobilização definitiva de embarcações" nos termos do art.º 2.º n.º 2 da Portaria n.º 577/94, de 12 de Julho (Informação vinculativa - Proc. n.º 568/03, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição do director-geral dos impostos, de 2003/07/31).

Obrigações dos administradores da insolvência (Informação vinculativa - Proc. n.º 1111/2006, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição legal do director-geral dos impostos, de 2007-07-21 e Proc. n.º 986/2007, com despacho concordante da directora de serviços do IRC, por subdelegação, de 2007/05/22).

Subsídios que têm associada uma componente relativa à criação de postos de trabalho (Circular n.º 6/2000 de 10 de Maio).

Artigo 21.º · Variações patrimoniais positivas

1 - Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:

- a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emiteente,

incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;

b) As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;

c) 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.

2 - Para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu 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.

Anotações

Por Nina Aguiar

M.º 1 As componentes positiva e negativa do lucro tributável não se cingem aos proventos e aos custos, uns e outros relevados contabilisticamente como tais. De acordo com o conceito de lucro enunciado pelo artigo 3.º, n.º 2, e em harmonia com a definição de lucro tributável constante do artigo 17.º, n.º 1, os artigos 21.º e 24.º determinam a inclusão no lucro tributável de outras variações patrimoniais " não reflectidas no resultado líquido ". Não obstante esta inclusão em termos genéricos, as mesmas disposições contêm uma enumeração de excepções à regra geral que abrange a maioria das situações enquadráveis na categoria de " variações patrimoniais não reflectidas no resultado líquido ". Torna-se assim meramente residual o campo de aplicação dos artigos 21.º e 24.º.

São excluídas, em primeiro lugar, todas as variações resultantes de aumento dos capitais investidos pelos sócios (artigo 21.º). Isto inclui as entradas para subscrição de capital social, incluindo os prémios de emissão de acções e de quotas; a cobertura de prejuízos, feita a qualquer título, incluindo as prestações suplementares; outras prestações suplementares para cobertura de outras perdas de capital. Excluem-se, em seguida, as mais-valias potenciais ou latentes (ou seja, as mais-valias ainda não realizadas através da alienação dos elementos a que digam respeito) ainda que expressas na contabilidade.

A alínea b) do n.º 1 refere expressamente, para as excluir da tributação, as mais-valias potenciais ou latentes, ainda que relevadas na contabilidade e ainda que o tenham sido através de reservas de reavaliação legalmente autorizadas. A letra do preceito na sua redacção actual não deixa qualquer dúvida de que mesmo as mais-valias latentes expressas num aumento de reservas na sequência de reavaliação efectuada sem base em diploma legal são excluídas da tributação. A solução parece-nos criticável, ou no mínimo pouco consistente sistematicamente, tendo em vista o princípio de conexão formal (ou dependência) estabelecido no artigo 17.º, em linha com o que se verifica na generalidade dos ordenamentos fiscais.

Contribuições no âmbito de associação em participação e associação à quota

A alínea c) do n.º 1 do 21.º refere-se às variações patrimoniais ocorridas no âmbito de contratos de associação à quota e de associação em participação.

A associação à quota é um contrato não tipificado no direito português, pelo qual " um sócio de uma sociedade (o associante) se obriga para com outra pessoa a prestar, a essa ou a outra pessoa (o associado), directa ou mediadamente, uma parte dos benefícios que adquira por virtude da sua participação naquela sociedade ", sendo ainda que " a criação da obrigação do associante pode ser ou deixar de ser acompanhada por uma contribuição do associado, quer esta consista numa imediata prestação, quer se constitua uma obrigação de prestação futura ". Esquemáticamente, temos uma pessoa A (o associante), sócia ou accionista de uma sociedade, que se obriga, mediante um contrato, a prestar a outra pessoa B (o associado, que pode ser a pessoa com quem contrata ou um terceiro beneficiário), durante um período de tempo, uma parte (por exemplo, uma percentagem) dos lucros ou dos dividendos que receber da sua participação social.

✗

A associação em participação está regulada no Decreto-Lei n.º 231/81, de 28 de Julho, cujo 21.º a define como o contrato pelo qual se dá “a associação de uma pessoa a uma actividade económica exercida por outra, ficando a primeira a participar nos lucros ou nos lucros e perdas que desse exercício resultarem para a segunda...”. Esquemáticamente, teremos uma pessoa A (o associante), que exerce directamente uma actividade económica, que se obriga, mediante contrato, a partilhar com outra B (o associado) o lucro que obtiver da sua actividade, podendo o associado ficar também obrigado a participar nas perdas. Também neste caso pode haver, não sendo obrigatória, uma contribuição do associado para a actividade económica do associante.

Tanto na associação à quota como na associação em participação, o associante e o associado podem ser pessoas colectivas.

Nos dois casos existem rendimentos tributáveis: na associação à quota os lucros distribuídos ao titular da participação; na associação em participação os rendimentos resultantes da actividade económica. Em ambos os casos tais rendimentos, auferidos primariamente pelo associante, são partilhados com outra pessoa, o associado. No primeiro caso os rendimentos auferidos são sempre qualificados como rendimentos de capitais. Na associação em participação os rendimentos podem receber qualificações diferentes consoante a qualidade do seu titular.

São os seguintes os tipos de rendimentos e o respectivo regime fiscal:

a) Na associação à quota

Na associação à quota existem, primariamente, rendimentos atribuídos ao titular de uma participação de capital, a título de distribuição de lucros ou de dividendos ou de partilha de património. Em qualquer caso, trata-se de rendimentos de capital, tributáveis em IRS por inclusão na categoria E, ou em IRC por inclusão no lucro, como rendimentos de carácter financeiro [artigo 20.º n.º 1 al. c)]. O associante é tributado desta forma pelo valor dos rendimentos por ele auferidos deduzido da parte que couber ao associado [artigo 6.º n.º 1 al. l) do CIRS e artigo 20.º n.º 3 do CIRC]. Se tiver havido contribuição do associado ao associante, esta é considerada como uma entrada indirecta de capital, sendo portanto tratada como uma variação patrimonial positiva, para o associante, a excluir do lucro tributável [21.º al. d)].

b) Na associação em participação

A qualificação dos rendimentos do associante depende do tipo de actividade exercida: rendimentos de trabalho independente ou lucros de actividade comercial, industrial ou agrícola.

Se o associante for uma pessoa singular esses rendimentos são tributados em IRS através da categoria respectiva, se for uma pessoa colectiva esse rendimento constitui o lucro tributável, estando sujeito a IRC. A parte do lucro que corresponder à prestação a favor do associado constitui:

- Para o associante, uma variação patrimonial negativa não reflectida no resultado líquido (uma vez que se trata de uma participação no lucro não deve ser contabilizada como custo) a excluir do lucro tributável [artigo 24.º n.º 1 al. d)];

- Para o associado, um rendimento de capital.

Se tiver havido contribuição do associado ao associante, esta é considerada como uma entrada indirecta de capital, sendo portanto tratada como uma variação patrimonial positiva, para o associante, a excluir do lucro tributável [21.º al. d)].

N.º 2 Dependendo do tratamento contabilístico que recebam, podem também constituir variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido as aquisições a título gratuito. Quanto a estas, deve considerar-se como valor de aquisição o seu valor de mercado, o qual não poderá ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável para efeito de liquidação do Imposto de Selo.

Jurisprudência

STA, 25/10/2000, Proc. n.º 024565.

Doutrina

Almeida, *Nota Sobre as Variações Patrimoniais Positivas e Negativas no Código do IRC*, Fisco n.º 41, 1989, pp. 22-23; Guimarães, *As Variações Patrimoniais (POC e CIRC)*, *Jornal de Contabilidade*, n.º 208, 1994, pp. 169-177; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2010, pp. 94-97.

Disposições relacionadas

Artigo 22.º CIRC; Artigos 13.º a 21.º do Imposto do Selo.

Por Patrícia Anjos Azevedo

De acordo com o art.º 104.º, n.º 2 da CRP, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu "rendimento real".

Assim, o próprio CIRC (*ex vi* a prescrição do art.º 32.º) acolheu uma noção extensiva de rendimento, denominada por "rendimento acrescido" e baseada na teoria do incremento patrimonial (cfr. item 5 do preâmbulo originário do CIRC).

A primeira acepção desta conceptualização aparece no art.º 3.º, n.º 2 do CIRC, consagrando-se que o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no final do período de tributação, com as correcções estabelecidas no CIRC.

Já o art.º 17.º, n.º 1 do CIRC refere que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício com as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas naquele exercício e não reflectidas naquele exercício, determinadas com base na contabilidade e eventualmente corrigidas nos termos do CIRC.

De facto, quaisquer alterações patrimoniais quantitativas ocorridas no património das empresas entram para o apuramento do lucro tributável em sede de IRC, a menos que o respectivo Código disponha de forma diferente.

Portanto, nos art.ºs 21.º a 24.º do CIRC (inclusive), apresenta-se um elenco de situações que não concorrem para a formação do lucro tributável, dado que efectivamente constituem excepções à sua consideração como parte integrante do lucro tributável.

N.º 1

Nota: Este elenco apresenta a ilustração de situações que concretamente não concorrem para a formação do lucro tributável.

Para maiores desenvolvimentos, vejam-se os seguintes autores/contributos: Almeida, Luís Chaves, «NOTA SOBRE AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS NO CÓDIGO DO IRC», in revista FISCO, n.º 4, Janeiro/89, pp. 22-23; Almeida, Luís Chaves, «AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS NO CÓDIGO DO IRC», in *Jornal de Contabilidade da APOTEC*, n.º 155, Fevereiro/90, p. 28; Ferreira, Rogério Fernandes, «AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (POC E CIRC)», comunicação apresentada nas Jornadas de Contabilidade da APOTEC da Madeira, em 14 e 15 de Outubro de 1994; Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha, «AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (POC E CIRC)», in *Jornal de Contabilidade da APOTEC*, n.º 208, Julho/94, pp. 169 - 177.

Por Sandra Videira e Vítor Duarte

Corresponde ao art.º 21.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo define para efeitos fiscais o conceito de variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação - ou seja, quais as operações verificadas no período de tributação que, para além de alterarem a composição do capital próprio (ou património líquido) do sujeito passivo, aumentam o respectivo valor e que, apesar de não se encontrarem reflectidas no resultado líquido do mesmo período, concorrem para a formação do lucro tributável, pelo que devem ser acrescidas àquele para o apuramento deste (cfr. art.º 17.º n.º 1).

Tal definição é feita por excepção, através de uma enumeração taxativa - nas diversas alíneas do n.º 1 - das variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação que não concorrem para a formação do lucro tributável, a saber:

- a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão (ou ágios) de acções, bem como as coberturas de prejuízos efectuadas, a qualquer título, pelos titulares do capital [cfr. n.º 1 alínea a) (primeira parte)] - e, bem assim, as prestações suplementares e as prestações acessórias efectuadas nos termos do Código das Sociedades Comerciais (CSC). Trata-se, em qualquer caso, de aumentos patrimoniais que não são gerados pelo sujeito passivo mas apenas provenientes de meras transferências efectuadas pelos titulares do respectivo capital para efeitos de financiamento, pelo que, não se traduzindo num acréscimo da capacidade contributiva do sujeito passivo, se justifica a sua não inclusão no lucro tributável;
- b) Outras variações patrimoniais positivas decorrentes de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente (v.g. alienação de acções ou quotas próprias), incluindo a atribuição de instrumentos financeiros derivados a reconhecer como instrumentos de capital próprio (o que constitui inovação relativamente à redacção anterior) [cfr. n.º 1 alínea a) (parte final)];
- c) As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que eventualmente expressas na contabilidade (incluindo as reservas de reavaliação), uma vez que a relevância fiscal das mais-valias se encontra condicionada à respectiva realização (aqui entendida em sentido lato) [cfr. n.º 1 alínea b)];
- d) As contribuições (incluindo a participação nas perdas) do associado ao associante, na associação em participação e na associação à quota (ou seja, tais contribuições não concorrem para a formação do lucro tributável do associante) [cfr. n.º 1 alínea c)]; e
- e) As relativas a impostos sobre o rendimento (o que constitui inovação relativamente à redacção anterior) [cfr. n.º 1 alínea d)].

De igual modo, não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações de dívidas previstas em planos de insolvência ou de pagamentos (cfr. art.º 268.º n.º 2 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas).

Tratando-se de incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito (v.g. doações, donativos e outras liberalidades), o n.º 2 equipara o respectivo valor de mercado - ou seja, aquele que resulta tendencialmente do equilíbrio entre a oferta e a procura - ao valor de aquisição para efeitos da determinação do lucro tributável. A este respeito, remete-se para as regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo, uma vez que aquele não poderá ser inferior ao que resultar da aplicação destas, reforçando a coerência e unidade do sistema fiscal mediante o acolhimento de regras próprias de outros impostos.

Os subsídios relacionados com activos não correntes (v.g. subsídios ao investimento) - se não reflectidos no resultado líquido dos correspondentes períodos de tributação - são exemplo das variações patrimoniais positivas a que se refere este artigo. Contudo, a sua inclusão no lucro tributável obedece a um regime de periodização próprio, regulado no artigo seguinte.

Por último, de referir que segundo o regime transitório estabelecido no art.º 5.º n.ºs 1, 5 e 6 do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, os efeitos fiscalmente relevantes nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, dos novos referenciais contabilísticos, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos (ou de alterações na respectiva mensuração), concorrem para a formação do lucro tributável numa fracção de apenas 1/5 em cada período de tributação - no primeiro período de tributação em que se apliquem aqueles referenciais e nos quatro períodos de tributação seguintes.

Ver art.º 53.º; art.º 56.º.

Doutrina administrativa

Rectificação ao Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro (Circular n.º 9/2004 de 6 de Abril).

Transferência de crédito do sócio para Capital Próprio (Capital Social ou Resultados Transitados): enquadramento em IRC (Informação vinculativa - Proc. n.º 3330/04, com despacho concordante do subdirector-geral dos impostos, de 2005/10/13).

Obrigações dos administradores da insolvência (Informação vinculativa - Proc. n.º 1111/2006, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição legal do director-geral dos impostos, de 2007-07-21 e Proc. n.º 986/2007, com despacho concordante da directora de serviços do IRC, por subdelegação, de 2007/05/22).

Variações patrimoniais positivas (Informação vinculativa - Proc. n.º 1446/08, com despacho concordante do substituto legal do director-geral dos impostos, de 2009/01/21).

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Artigo 22.º - Subsídios relacionados com activos não correntes

1 - A inclusão no lucro tributável dos subsídios relacionados com activos não correntes obedece às seguintes regras:

a) Quando os subsídios respeitem a activos depreciáveis ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2;

b) Quando os subsídios não respeitem a activos referidos na alínea anterior, devem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

2 - Nos casos em que a inclusão no lucro tributável dos subsídios se efectue, nos termos da alínea

a) do número anterior, na proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição, tem como limite mínimo a que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização nos termos do n.º 6 do artigo 30.º.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 22.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo define um regime de periodização próprio para a inclusão no lucro tributável dos subsídios relacionados com activos não correntes (v.g. subsídios ao investimento), estabelecendo um tratamento diferenciado consoante respeitem, ou não, a activos depreciáveis ou amortizáveis (cfr. n.º 1). Assim:

a) Tratando-se de subsídios respeitantes a activos depreciáveis ou amortizáveis, a respectiva inclusão no lucro tributável é efectuada numa base sistemática e na proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, a qual tem como limite mínimo a parte proporcional à quota mínima de depreciação ou amortização imputável ao período de tributação (cfr. n.º 2) - ou seja, a parte proporcional à quota de depreciação ou amortização calculada com base numa taxa correspondente a metade da prevista para o método das quotas constantes (independentemente do método de depreciação ou amortização aplicado), salvo autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) para a utilização de uma quota inferior a esta (cfr. art.º 30.º n.º 6);

b) Tratando-se de subsídios não respeitantes a activos depreciáveis ou amortizáveis, a respectiva inclusão no lucro tributável é efectuada, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que estes activos sejam inalienáveis - nos termos legais ou do clausulado contratual da respectiva concessão - ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do correspondente recebimento.

De notar que nos casos de transmissão onerosa dos activos - ou outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas (v.g. abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, sinistros ou afectação permanente a fins alheios à actividade exercida) - antes do termo do período de diferimento de imputação do subsídio, as fracções do subsídio ainda não tributadas (ou seja, não incluídas para efeitos de determinação do lucro tributável em períodos de tributação anteriores) devem ser objecto de imputação ao período de tributação em que se verificou a ocorrência daquele facto.

Ver: art.º 30.º.

Artigo 23.º - Gastos

1 - Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:

- 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 efectivo 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 para-fiscal;
- 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 activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- l) Menos-valias realizadas;
- m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

2 - Não são aceites como gastos as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação.

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.

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 objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.

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 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 artigo.

Anotações

Por Ana Marinho

A epígrafe deste artigo, anteriormente designada "Custos e Perdas" foi alterada para a redacção actual pelo Decreto-lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, de forma a adaptar e aproximar a terminologia fiscal, da terminologia utilizada nas normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia e no sistema de normalização contabilística, aprovado pelo Decreto-lei n.º 158/2009 de 13 de Julho.

1 - Nos termos deste artigo consideram-se gastos em duas vertentes distintas: por um lado, temos os gastos que sejam indispensáveis à realização dos rendimentos sujeitos a imposto; e, por outro, temos os gastos indispensáveis à manutenção da fonte produtora. O que permite que os gastos não se traduzam, de forma directa, na obtenção de rendimentos.

2 - Na determinação do lucro tributável, é tido em conta o resultado líquido do exercício expresso na contabilidade. Que, por sua vez, se manifesta pela síntese entre os elementos negativos, que são os gastos, e os elementos positivos, que são os rendimentos. Neste artigo, o que se pretende é definir o conjunto dos elementos negativos.

3 - Para a consideração como gasto, releva a consideração da indispensabilidade, da comprovação e da ligação ao proveito. Ou seja, cabe ao contribuinte comprovar, através de meios idóneos, que o gasto foi essencial para a obtenção do rendimento ou manutenção da fonte produtora. Caso o contribuinte não consiga provar que o gasto foi indispensável ou que tem relação directa com a fonte produtora, esse gasto é desconsiderado enquanto custo de exercício.

4 - Assim, cabe ao particular o ónus da prova da indispensabilidade do gasto. À administração fiscal cabe apenas comprovar a existência dos requisitos que legitimam a sua actuação. Ou seja, tem que provar a realidade dos elementos em que fundou o seu juízo de desconsideração do gasto e comprovar a sua adequação com a solução a que chegou.

5 - O elenco previsto nas alíneas do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC não é taxativo. Em todas as situações se deve verificar se as despesas apresentadas se enquadram na formulação geral da indispensabilidade dos gastos prevista na previsão geral deste mesmo artigo.

6 - Não são considerados como encargos dedutíveis, nos termos do artigo 45.º, n.º 1, alínea g), os encargos não devidamente documentados, sem estarem sujeitos a tributação autónoma. Ainda assim, pode o contribuinte provar os elementos relativos a este gasto e a sua indispensabilidade, mediante meios complementares de produção de prova documental ou de prova testemunhal. Sendo, desta forma, considerados gastos dedutíveis, nos termos do artigo 23.º do CIRC.

7 - Situação diversa é preconizada pelos encargos não documentados, designados como despesas confidenciais na legislação anterior à aprovação do Orçamento de Estado para 2008. Neste caso, para além da sua consideração como gastos não dedutíveis para efeitos fiscais, ainda são alvo de tributação autónoma, à taxa de 50%, nos termos do artigo 88.º do CIRC. Estas são despesas que não são especificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade. Um dos exemplos, jurisprudencialmente consagrado como pertencente a esta categoria é o caso dos "cheques-auto".

8 - Da conjugação do artigos 23.º, n.º 1, alínea d) e 45.º, n.º 1, alínea f), ambos do CIRC, resulta que as despesas com ajudas de custo só podem ser dedutíveis fiscalmente quando devidamente especificadas. Ou seja, deve a entidade patronal possuir mapa descritiva das viagens efectuadas, do seu destino e dos quilómetros percorridos ou então, serem estas facturadas ao cliente.

9 - Os n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 23.º, estabelecem cláusulas específicas anti-abuso, em sede da transmissão onerosa de partes de capital.

10 - Não são considerados como gastos do período de tributação os realizados com a transmissão onerosa de partes de capital, quando o alienante era seu detentor há menos de 3 anos e a adquirente seja entidade com quem existam relações especiais ou então; nos casos em que o alienante era seu detentor há menos de 3 anos e as alienou a entidades residentes em território português, sujeitas a regime especial de tributação.

11 - Não são, igualmente, considerados gastos, os resultantes da transmissão onerosa de partes de capital, sempre que seja efectuada com entidades com as quais existam relações especiais ou que sejam residentes em território português e estejam sujeitas a um regime especial de tributação.

12 - Ambas as previsões não são passíveis de ser afastadas pelo contribuinte. Uma vez verificados os seus requisitos, estas cláusulas são de aplicação automática.

Informação vinculativa da administração fiscal no processo n.º 1648/09, com despacho de 2009-07-16
«Os encargos suportados com viagens ao estrangeiro ou no território nacional realizadas por profissionais de saúde para participarem em congressos, acções científicas ou até de formação profissional, organizadas dentro do âmbito da promoção do medicamento (conforme regulado nos artigos 150.º a 165.º do DL 176/2006, de 30/8) devem ser considerados como acções de publicidade e propaganda e aceites como custos de publicidade e propaganda, enquadráveis na alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

No caso destes encargos serem suportados fora do âmbito da promoção de medicamentos, não são susceptíveis de enquadramento em acções de publicidade e propaganda, antes configurando a tipologia de despesas de representação (artigo 81.º, n.º 7 do CIRC), sendo aceites como custo, nos termos do artigo 23.º do CIRC e sujeitos a tributação autónoma, à taxa de 5% (n.º 3 do artigo 81.º do CIRC). Para assumirem a natureza de despesas de representação, as viagens devem ser organizadas no sentido de a empresa se fazer representar durante a viagem junto dos beneficiários.

No caso de se estar perante uma oferta de viagem a profissionais de saúde fora dos âmbitos indicados (despesas de publicidade e propaganda e despesas de representação), as despesas suportadas não podem ser aceites como custos, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, em virtude de não serem indispensáveis suportar para a obtenção dos proveitos.»

Informação vinculativa da administração fiscal no processo n.º 433/2006 - Despacho de 24 de Julho de 2007

«Dos montantes despendidos por sociedade civil profissional de advogados no pagamento de quotas devidas à Ordem dos Advogados (OA), bem como no pagamento à Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores (CPAS), tanto dos seus advogados-sócios, como dos advogados-associados, apenas são fiscalmente dedutíveis, como custos ou perdas, no seio da sociedade de advogados, nos termos dos artigos 23.º e 40.º do Código do IRC, as quotas mensais devidas à OA dos seus advogados-sócios e desde que não seja admitido, segundo a forma prevista no n.º 4 do artigo 5.º do Regime Jurídico das Sociedades de Advogados, o exercício da advocacia fora do âmbito da sociedade.»

Jurisprudência

Acórdão STA, processo n.º 0774/09, de 21 de Abril de 2010

Custos de exercício - Qualificação dos custos - Dedução de encargos - Subsídio de alimentação - Despesas elegíveis - Ónus da prova

«I - São fiscalmente dedutíveis para efeitos do disposto no artigo 23.º do CIRC os pagamentos feitos a restaurantes por empresa de construção civil como contrapartida do fornecimento de refeições tomadas por trabalhadores seus que desloca para obras situadas em vários locais. II - O facto de a empresa pagar aos mesmos trabalhadores subsídio de refeição não configura uma duplicação de custos capaz de afastar a dedutibilidade das despesas feitas nos restaurantes. III - Na actuação administrativa em sede de avaliação da indispensabilidade para a obtenção de proveitos de despesas contabilizadas como custos, cumpre-lhe tão só o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação e, ao invés, cabe ao contribuinte demonstrar que aquelas despesas como tal se lhe apresentaram e assim as considerou, fundamentadamente, uma vez que a ele cabe, exclusivamente, a definição das estratégias empresariais próprias.»

Acórdão STA, processo n.º 0937/04 de 26 de Janeiro de 2005

Publicidade - Fábrica da Igreja - Custos de exercício - Lucro tributável

«Deve ser considerada como custo, nos termos do disposto no art.º 23.º, n.º 1, al. b) do CIRC e como tal dedutível ao lucro tributável, a quantia entregue a uma Fábrica da Igreja Paroquial a título de publicidade, desde que esta a tivesse exercido, suportando o contribuinte aquele custo, na medida em que não há qualquer disposição legal que impeça essa instituição religiosa de exercer tal actividade e a mesma não é incompatível com o seu escopo principal.»

Acórdão STA, processo n.º 026808 de 10 de Abril de 2002

Custos de exercício - Custo fiscal - Custas - Execução fiscal

«Não constituem custo do exercício, nos termos das disposições combinadas dos art.ºs 23.º e 41.º n.º 1 al. d) do CIRC, as custas de processo executivo, liquidadas ao contribuinte por incumprimento a ele imputável.»

Acórdão STA, processo n.º 055/06 de 26 de Setembro de 2007

Cheque auto - Custo fiscal - Despesas confidenciais - Despesas não documentadas - Determinação de lucro tributável

«I - A aquisição de cheques-auto não é um custo fiscalmente dedutível.
II - Tal despesa deve antes ser qualificada como despesa confidencial ou não documentada.»

Por Nina Aguiar

N.º 1

1 - A indispensabilidade dos gastos

O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que adaptou o Código do IRC à nova regulação contabilística (Sistema de Norma Contabilística), alterou a terminologia que se encontrava estabelecida desde 1988, substituindo o termo "custos" para "gastos". O n.º 1 contém uma norma geral sobre aceitação de gastos para efeitos fiscais, segundo a qual, para ser fiscalmente aceite, o gasto deve ser *indispensável* para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora; e essa relação de indispensabilidade deve estar *comprovada*. Esta norma, cuja raiz se encontra na Contribuição Industrial de 1963, tem gerado problemas de interpretação de difícil resolução.

Na jurisprudência dos tribunais superiores, encontramos pelo menos quatro sentidos diferentes atribuídos à expressão "indispensáveis". Segundo um primeiro, o requisito da indispensabilidade dos gastos deve ser interpretado como referindo-se a um necessário "nexo de causalidade entre o gasto, por um lado, e a produção dos rendimentos ou a manutenção da fonte produtora, por outro (STA, Ac. de 13/02/2008, Proc. n.º 0798/07). Num segundo sentido, os gastos indispensáveis equivalem aos "gastos contraídos no interesse da empresa" (STA, Ac. de 13/02/2008, Proc. n.º 0798/07; TCAS, Ac. de 30/11/2010, Proc. n.º 4002/10). Num terceiro sentido, para que o gasto possa ser considerado indispensável, é necessária uma relação justificada com a actividade produtiva da empresa (STA, Ac. de 13/02/2008, Proc. n.º 0798/07). Dentro desta terceira acepção se poderia incluir a interpretação segundo a qual o gasto indispensável é o gasto "afecto à exploração" (TCAS, Ac. de 02/02/2010, Proc. n.º 3669/09). Do mesmo modo pode ser incluída nesta terceira

2

acepção a interpretação segundo a qual a indispensabilidade dos gastos pressupõe que a decisão quanto à sua realização teve "como intuito objectivo o prosseguimento do objecto social da empresa" (TCAS, Ac. de 30/11/2010, Proc. n.º 4002/10), ou ainda aquela que considera gastos indispensáveis aqueles que "se relacionem directamente com o processo produtivo (...), designadamente, com a aquisição de factores de produção". Finalmente, uma quarta interpretação propõe que os gastos são indispensáveis quando mostram "adequação económica à finalidade da obtenção maximizada de resultados tendo em conta as normais circunstâncias do mercado" (TCAS, Ac. de 02/02/2010, Proc. n.º 3669/09), ou quando são "abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo" (TCAS, Ac. de 17/07/2007, Proc. n.º 1107/06). Observemos que as interpretações referidas não são substituíveis entre si, porque conduzem na sua aplicação a resultados substancialmente diferentes. Um gasto pode ter originado directamente um rendimento, por exemplo, sem ter qualquer relação com o objecto social da empresa. Ou pode estar estreitamente relacionado com o objecto social da empresa e não ter um intuito objectivamente lucrativo. Por outro lado, os critérios de interpretação enunciados não são mutuamente excludentes, podendo verificar-se vários deles em simultâneo em relação ao mesmo gasto. Um gasto pode estar relacionado com o objecto social da empresa, pode ter tido na sua motivação um intuito objectivamente lucrativo e pode ter dado origem a um rendimento. Torna-se pois necessário fixar o sentido da norma contida no n.º 1.

Algumas interpretações podem ser afastadas à partida, sendo a primeira delas uma interpretação literal. Em sentido literal, "indispensável" significa insusceptível de ser dispensado ou imprescindível. Porém, a noção da indispensabilidade de gasto de uma empresa não é aplicável na prática porque não existe nem pode existir um critério objetivo para aferir o que sejam gastos indispensáveis. A gestão de uma empresa é necessariamente criativa, estando a competitividade muitas vezes em relação direta com o risco assumido. Mas esta realidade opõe-se a uma noção conservadora de «gasto indispensável». A adoção de uma noção normalizada de gasto indispensável levaria à não consideração de uma zona vasta de actos de gestão baseados na necessidade de inovar, na competição e no risco. Certamente, a lei fiscal não pretende ir tão longe. O mesmo raciocínio se aplica se interpretarmos o termo "indispensáveis" com o significado de "necessários", pois há muitos actos de gestão que não são "necessários", mas seguem uma estratégia baseada no risco. Se, afastando-nos de uma leitura literal, tomamos o termo indispensável como significando "adequado à produção de rendimento ou à manutenção da fonte produtora", facilmente se percebe que a margem de apreciação quanto a essa adequação é muito ampla. Tal critério implicaria para a Administração Fiscal um poder de ajuizar sobre a adequação do gasto para a produção de rendimento, que se traduziria numa intromissão inaceitável da Administração Fiscal na gestão das empresas, mas significaria ao mesmo tempo uma possibilidade infinita de as empresas deduzirem gastos artificiais.

No entanto, a noção de rendimento líquido implica a existência de umnexo entre os gastos e os rendimentos. Não existindo esse nexostaremos perante consumo de rendimento em vez de gastos e, como é sabido, o rendimento consumido é rendimento que deve ser tributado. Há, pois, que encontrar a linha que separa os gastos, realizados para obtenção de rendimento, e o consumo de rendimento. Como resulta já do último enunciado, gastos fiscais são *actos*, dos quais resultam reduções do património empresarial, realizados *com o objectivo de produzir rendimentos ou de manter a fonte produtora*. Mas com isto continuamos perante um conceito vago, sendo necessário concretizar como se avalia esta intencionalidade subjacente ao acto. Desde logo, deve tratar-se de uma intencionalidade susceptível de ser extraída de elementos objectivos. Um primeiro elemento objectivo a considerar diz respeito ao "fim lucrativo", isto é, à virtualidade do acto para gerar rendimentos e aumentar o património empresarial. Há que observar que o IRC não se aplica apenas a pessoas colectivas, mas também a entidades sem personalidade jurídica, e portanto nem todos os sujeitos passivos de IRC têm legalmente, pelo seu estatuto jurídico-privado, fim lucrativo. Este resulta, porém, da noção de rendimento, como já se viu, e da necessidade de umnexo de intencionalidade entre o acto que origina o gasto e a obtenção de rendimento. Isto é, se o empresário realiza actos de gestão, implicando gastos, sem intuito lucrativo, tal significa que o empresário realiza tais actos no interesse de terceiros em relação à sociedade - os próprios gestores ou os sócios, na maior parte dos casos - pelo que se estará perante uma retirada de activos do património empresarial em favor de outras empresas ou de outras pessoas, que não reduzem a capacidade contributiva da entidade empresarial. Mas o fim lucrativo do acto de gestão não é suficiente. É ainda necessário umnexo com a actividade empresarial. Uma vez mais, há que notar que nem todos os sujeitos passivos de IRC estão abrangidos pelo princípio da especialidade das pessoas colectivas (as normas do IRC aplicam-se a empresários em nome individual e a entidades sem personalidade jurídica como baldios, etc.). Mas o lucro tributável deve corresponder à capacidade contributiva de um determinado

sujeito passivo, que é sempre, no âmbito da aplicação do artigo 23.º, uma “entidade empresarial”, a qual tem necessariamente um objecto. E se esta realiza gastos alheios ao seu objecto, ocorre uma transferência de rendimento para outras entidades sem que haja uma redução da capacidade contributiva, não devendo tais gastos ser considerados para efeitos de apuramento do rendimento líquido. Gastos fiscais são, pois, os actos de gestão com *fim lucrativo*, e *conexos com a actividade específica* do sujeito passivo. Os dois requisitos - fim lucrativo e conexão com a actividade específica do sujeito passivo - terão de ser avaliados de forma a não implicar uma limitação inconveniente da liberdade decisória do gestor pelo Direito fiscal. Para limitar essa discricionariedade, os critérios de “racionalidade económica” e “razoabilidade” (Saldanha Sanches, *Manual...*, cit., p. 385) parecem ser incontornáveis (v.g. TCAS, Ac. de 06/10/2009, Proc. n.º 3022/09, em que o tribunal considera aceitável como gasto fiscal de uma empresa cedente, o pagamento de indemnizações relativas a cessações de contratos de trabalho por uma empresa cessionária da primeira, o que fora contestado pela Administração Tributária por o sujeito passivo não ser juridicamente responsável pelo pagamento de tais indemnizações, visto que não era a entidade patronal). Com isto, continuamos perante uma cláusula geral com um conteúdo ainda bastante indeterminado, que cabe ao juiz preencher. Coloca-se quanto a este ponto, porém, a questão da repartição do ónus da prova entre a Administração Fiscal e o contribuinte, sendo aqui que deve tomar-se em atenção a expressão “comprovadamente”, incluída na formulação do n.º 1 do artigo 23.º. Em nossa opinião, a expressão refere-se à “indispensabilidade” dos gastos, isto é ao seu intuito lucrativo e à sua conexão com a actividade empresarial, e não à efectiva existência do gasto, à qual nos referiremos adiante (cremos que no mesmo sentido se pronuncia o STA, Ac. de 13/02/2008, Proc. n.º 798/07). Da regra geral da repartição do ónus da prova (artigo 74.º n.º 1 da LGT), resulta que o sujeito passivo tem o ónus de oferecer, de sua iniciativa, alguma prova sobre esses elementos. Uma vez que existe uma obrigação geral de documentação em relação aos factos patrimoniais contabilizados (obrigação que resulta dos artigos 17.º, n.º 3 e 123.º, n.º 2), tal prova deve resultar da documentação contabilística, o que significa que os documentos referentes aos gastos devem mostrar não apenas a ocorrência efectiva dos gastos e o seu montante mas também a sua causa ou motivação (STA, Ac. de 13/02/2008, Proc. n.º 798/07), e desta deve resultar que o gasto tem conexão com a actividade da empresa e tem fim lucrativo. Para completar a interpretação do n.º 1 do artigo 23.º é necessária uma referência à questão da inclusão no seu âmbito de aplicação das perdas, isto é, das diminuições patrimoniais reflectidas no resultado do exercício mas que não têm a qualificação de gastos. Dissemos anteriormente que gastos são os actos, dos quais resultam reduções do património empresarial, realizados com o objectivo de produzir rendimentos ou de manter a fonte produtora. Mas há reduções do património empresarial que não resultam de actos, e sim de factos. É o caso das perdas de valor de activos por mero efeito de flutuações nos preços de mercado. Ora, o artigo 23.º inclui as perdas no conceito de “gastos”, como se pode ver pela alínea h) do n.º 1. O critério da indispensabilidade não é aplicável às perdas, pela sua natureza. No entanto, ao incluir o conceito de perdas no âmbito de aplicação do n.º 1, alguma consequência deve ser retirada. Ora parece-nos ser essa consequência que perdas, tal como os gastos em sentido próprio, devem ter relação, ainda que indirecta, com actos de gestão anteriores que cumpram os requisitos do fim lucrativo e da conexão com a actividade empresarial. Por exemplo, a perda de valor ocorrida num activo adquirido sem fim lucrativo ou sem conexão com a actividade empresarial não deve relevar para efeitos fiscais.

Será útil enumerar-se alguns casos entretanto já clarificados pelos tribunais:

- «Os montantes incorridos pela contribuinte em gastos com artigos ofertados a clientes e fornecedores não podem constituir custos fiscais quando, pela ausência de identificação destes, não é possível aferir da sua relação com os proveitos ou ganhos ou com a manutenção da fonte produtora» (TCAS, 22-05-2012, Proc. n.º 05133/11).
- No caso de uma associação desportiva, não são considerados custos indispensáveis à formação do rendimento as multas e outras penalidades impostas por violação de regulamentos desportivos (STA, 02-05-2012, Proc. n.º 930/11).
- Não são de considerar custos indispensáveis à formação do lucro, nos termos do artigo 23.º, «juros e imposto de selo de empréstimos bancários contraídos por uma sociedade e aplicados no financiamento gratuito de sociedades suas associadas» (STA, 30-11-2011, Proc. n.º 0107/11).
- São aceitáveis como perdas (componentes negativas do lucro tributável) as menos-valias resultantes de uma operação de extinção de sociedades, correspondentes à perda de valor das participações detidas pelo sujeito passivo de IRC (TCAS, 31-01-2012, 05097/11).

- Não podem ser deduzidos para efeitos de IRC os custos não suportados pelo sujeito passivo, respeitantes a mercadorias furtadas, objeto de contrato de seguro e cuja respetiva indemnização foi paga pela seguradora, pois que falta ao alegado custo o requisito geral da sua efetividade (STA, 29-06-2011, Proc. n.º 0943/10).

- Não são considerados custos fiscais para efeitos do disposto no art.º 23.º do CIRC, as despesas efetuadas pelo sujeito passivo com o pagamento de benfeitorias aos anteriores locatários de locais que este tomou de arrendamento com a finalidade de que estes cessassem os seus contratos de arrendamento, uma vez que as mesmas não são indispensáveis para a obtenção de proveitos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (TCAS, 01-06-2011 Proc. n.º 06392/02);

2 - O ónus da prova

Questão de evidente relevância relacionada com a problemática da indispensabilidade dos custos é a da titularidade do ónus da prova quanto a essa indispensabilidade. Sobre esta matéria, entendeu o TCAS recentemente (TCAS, 27-03-2012, Proc. n.º 5312/12) que o ónus probatório da indispensabilidade dos gastos não recai, em princípio, sobre o contribuinte. Mas, prossegue o tribunal, «se a administração tributária, atuando submetida ao princípio da legalidade, fundamentadamente, despoleta a dúvida sobre a relação justificada de uma determinada despesa com a atividade do sujeito passivo, necessária e logicamente, por se encontrar mais habilitado para o efeito, compete a este uma explicação sobre a «congruência económica» da operação, a qual não se cumpre com a alegação abstrata e conclusiva de que a despesa se insere no interesse societário e/ou da existência de relação justificada com a atividade desenvolvida, exigindo-se, sim, que o contribuinte alegue e comprove factos concretos, sindicáveis, capazes de demonstrar a realidade, veracidade, das atuações empresariais provocantes dos gastos registados, em ordem a que, entre o mais, não resulte inviabilizada a função fiscalizadora (...).» A mesma doutrina encontra-se reiterada na sentença TCAS, 11-10-2011, Proc. n.º 05010/11.

3 - A prova dos gastos

Frequentemente tratada em sobreposição com a questão da indispensabilidade dos gastos (a sentença do STA, de 13/02/2008, Proc. n.º 798/07, separa claramente as duas questões), coloca-se também a da prova dos próprios gastos. Para que os gastos sejam aceites fiscalmente, a sua existência efectiva tem de ser, pelo menos, susceptível de prova. Este requisito não resulta do n.º 1 do artigo 23.º. Literalmente, a expressão «comprovadamente indispensáveis» refere-se à comprovação do carácter indispensável dos gastos, não à comprovação da sua veracidade. Não é questionável que se trata de dois aspetos bastante distintos. Por exemplo, se uma empresa que se dedica à restauração inclui nos seus gastos contabilizados uma viatura ligeira de passageiros, encontrando-se o gasto suportado documentalmente por uma fatura emitida nos termos legais, não há dúvida de que se encontra comprovada a veracidade do gasto. Mas tal não dispensa o contribuinte do ónus de demonstrar também a indispensabilidade do gasto, nos termos anteriormente expostos. A necessidade de comprovar a veracidade dos gastos decorre, sim, da norma geral de que cabe ao sujeito passivo provar os factos que invoca a seu favor (artigo 74.º n.º 1 da LGT).

Assente a necessidade de comprovar a veracidade dos gastos, uma segunda questão, não menos importante, é a que diz respeito ao meio de efetuar uma tal comprovação. Quanto a este ponto, a regra fundamental é a do artigo 123.º, n.º 2, al. a) do CIRC, segundo a qual «todos os lançamentos [contabilísticos] devem estar apoiados em documentos justificativos (...)». A mesma regra resultaria também, mas apenas complementarmente, do artigo 45.º, n.º 1, al. g) do CIRC (STA, 13-02-2008, Proc. n.º 798/07; TCAS, 18-12-2008, Proc. n.º 2365/08).

Tem-se discutido na doutrina e na jurisprudência quais os requisitos necessários para que poderemos considerar estar perante um documento justificativo. Mais concretamente, tem-se questionado a admissibilidade de gastos documentados através dos chamados documentos internos, i.e. documentos sem qualquer eficácia externa à esfera jurídica do contribuinte, e dos talões de compra, dos quais não consta a identificação do adquirente (v.g. STA, 05-07-2012, Proc. n.º 0658/11). Saldanha Sanches, *Custos...*, p. 86, sustenta que só se encontra devidamente comprovado um gasto documentado através de uma fatura que observe todos os requisitos estabelecidos no artigo 36.º, n.º 5 do CIVA. Par uma tal interpretação, o autor apresenta dois argumentos. O primeiro, o de que as exigências previstas na referida disposição devem aplicar-se ao conjunto das relações tributárias por corresponderem às boas práticas contabilísticas. O segundo, que os requisitos

estabelecidos para as faturas no CIVA são os que permitem à escrita da empresa desempenhar todas as funções como instrumento de registo e de informação verificável que é chamada a desempenhar.

Outros autores, porém, objetam que o artigo 123.º, n.º 2, al. a) do CIRC não pode ser interpretado de um modo tão restritivo, pois a sua letra não permitiria (Castro Tavares, *Da relação...*, p. 123; Duarte Morais, *Apontamentos...*, p. 80; Freitas Pereira, *Relevância...*, pp. 346 et seq).

Em apoio da tese de Saldanha Sanches, merecem ser considerados alguns aspetos. O artigo 123.º do CIRC, referente às obrigações contabilísticas dos sujeitos passivos, deve ser interpretado tendo em vista que a contabilidade constitui a base para a determinação da base tributável das empresas residentes e dos estabelecimentos estáveis. Ora, a contabilidade cumpre fundamentalmente uma função probatória, tanto no direito privado como no direito fiscal e para poder cumprir essa função probatória tem de assentar em documentos que demonstrem a veracidade dos factos contabilizados. Assim toda a disciplina relativa aos documentos que servem de suporte à contabilidade tem de estar necessariamente marcada por esta função probatória. E não só o carácter externo dos documentos é essencial à sua função probatória, uma vez que um documento produzido internamente e, sem intervenção de terceiro, não pode ter qualquer valor probatório, como os elementos constantes do artigo 36.º, n.º 5 do CIVA são, também eles, essenciais à função probatória de um documento referente a um gasto.

No entanto, se o gasto puder realmente ser comprovado por outro meio, não existe fundamento jurídico para a sua recusa, em face da letra do artigo 123.º, n.º 2, al. a) do CIRC. É esta a tese de Freitas Pereira, exposta claramente nos seguintes termos: «a substituição de um documento externo por um documento interno pode, no plano exclusivo da determinação do lucro tributável, não ser irremediável se, contendo este último todos os elementos indispensáveis que devia conter o primeiro, a veracidade da operação subjacente puder ser demonstrada». Cabe, evidentemente, ao contribuinte, fazer essa demonstração. Ora, pelas razões já expostas, nem os talões de compra nem os documentos produzidos internamente são aptos a provar a veracidade dos gastos.

Os gastos consideram-se devidamente comprovados ou documentados quando se encontram apoiados em documentos externos, em termos de possibilitar conhecer fácil, clara e precisamente, a operação, evidenciando a sua causa, natureza e montante. Quando tal não acontece, tais gastos são considerados despesas confidenciais (TCAS, 30/01/2007, Proc. n.º 1486/06). No entanto, é aceitável, em caso de inexistência de documento de origem externa e mesmo nos casos em que este devesse existir, a prova dos custos através de documento interno, que contenha os elementos essenciais das facturas, desde que a veracidade da operação subjacente seja inequivocamente assegurada por outros meios de prova (TCAS, 01-06-2011, Proc. n.º 04589/11; TCAS, 02/02/2010, Proc. n.º 3669/09).

Jurisprudência

STA, 05-07-2012, Proc. 0658/11; STA, 29-06-2011, Proc. n.º 0943/10; STA, 13-02-2008, Proc. n.º 0798/07; STA, 07-02-2007, Proc. n.º 1046/05; STA, 29.3.2006, Proc. n.º 1236/05

TCAN, 04-02-2010, Proc. n.º 169/01; TCAN, 11-01-2007, Proc. n.º 70/01; TCAN, 27-07-2006, Proc. n.º 144/01; TCAN, 29-06-2006, Proc. n.º 106/03; TCAN, 14-06-2006, Proc. n.º 253/04.

TCAS, 28-02-2012, Proc. n.º 05201/11; TCAS, 31-01-2012, Proc. n.º 5097/11; TCAS, 22-05-2012, Proc. n.º 05133/11; TCAS, 01-06-2011 Proc. n.º 06392/02; TCAS, 20-06-2006, Proc. n.º 365/03; TCAS, 08-02-2011, Proc. n.º 3993/10; TCAS, 30-11-2010, Proc. n.º 4002/10; TCAS, 02-02-2010, Proc. n.º 3669/09; TCAS, 17-07-2007, Proc. n.º 1107/06; TCAS, 15-09-2009, Proc. n.º 2552/08; TCAS, 29-04-2003, Proc. n.º 3101/01; TCAS, 06-10-2009, Proc. n.º 3022/09; TCAS, 30-06-2009, Proc. n.º 2475/08; TCAS, 11-07-2007, Proc. n.º 1789/07; TCAS, 30-01-2007, Proc. n.º 1486/06; TCAS, 12-12-2006, Proc. n.º 159/04; TCAS, 30-06-2009, Proc. n.º 2475/08.

Bibliografia

Castro Tavares, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos*, CTF, n.º 396, pp. 7 a 177; Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, pp. 79-94; Freitas Pereira, *Parecer de Centro de Estudos Fiscais do Ministério das finanças n.º 3/92, de 6 de Janeiro de 1992*, CTF, n.º 365, pp. 343-352;

Moura Portugal, *Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, 2004, pp. 113 et seq; Saldanha Sanches: *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 383 et seq; *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006; *Custos Mal Documentados e Custos Não-documentados. O Seu Regime de Dedutibilidade, Anotação ao Acórdão do STA de 16 de Fevereiro de 2000, recurso n.º 24.133*, Fiscalidade, n.º 3, Julho de 2000, p. 86; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2010, pp. 77-78.

Por Patrícia Anjos Azevedo

Com a transição do POC para o SNC, as terminologias utilizadas quer em termos contabilísticos, quer em termos fiscais, foram alteradas. Passou-se a uma aproximação/identificação entre as duas áreas.

Tal facto justifica que a epígrafe desta disposição tenha alterado de "custos ou perdas" para "gastos", em virtude das alterações introduzidas ao CIRC por intermédio do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

N.º 1

A noção de "gastos" aparece-nos enunciada no início deste n.º 1 do art.º 23.º do CIRC. Efectivamente, importará "comprovar" a sua "indispensabilidade" para a realização dos rendimentos da empresa (anteriormente designados por proveitos) ou para a manutenção da sua fonte produtora - esta é a enunciação da lei, a título de verdadeira "cláusula geral".

Em termos fiscais, a comprovação dos "gastos" tem por base documentos justificativos (prova documental), nomeadamente facturas ou documentos equivalentes. O lucro tributável é encontrado com base nos registos contabilísticos do sujeito passivo.

No entanto, muitas vezes, em virtude de situações de perda, extravio, etc., o contribuinte não dispõe do respectivo documento de suporte, ou, dispondo do mesmo, pode tal documento encontrar-se dotado de irregularidades em termos de forma.

Deste modo, a jurisprudência⁴⁵ e doutrina⁴⁶ acerca desta temática são férteis em relatos casuísticos, onde se demonstra precisamente a necessidade de preencher o conceito de "custo" (ou, na terminologia mais recente, "gasto"), bem como justificar/documentar a sua indispensabilidade para obtenção de "proveitos" (na terminologia mais recente, "rendimentos") ou para a manutenção da fonte produtora⁴⁷.

N.º 1, alínea b)

Sobre este assunto descrito na alínea b), pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo em Acórdão relativo ao Recurso 26176, datado de 19/12/2001⁴⁸. De facto, a recorrente pretendia que os montantes gastos em ofertas para clientes fossem dedutíveis ao lucro tributável. Como argumento principal, acusa-se o Acórdão recorrido de violar o disposto nesta alínea b) do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, uma vez que a recorrente considera tais despesas como indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, de modo a constituir custos (na terminologia actual, gastos).

Além disso, alega-se que do Acórdão recorrido deveria constar o apuramento do lucro tributável feito indirectamente por métodos indiciários, aliás conforme disposto no art.º 52.º do CIRC (actual art.º 57.º do CIRC), que aliás remete para as situações do art.º 87.º da LGT - sobre aplicação de métodos indirectos de tributação. Em relação aos factos materiais provados, no Acórdão recorrido salienta-se o facto de ter sido solicitado ao impugnante o preenchimento do ónus da prova, a fim de se comprovar o destino dos bens tidos como ofertados, o que não acontece apesar de os custos de aquisição constarem da contabilidade da empresa.

⁴⁵ Muitos seriam os exemplos a referenciar, pelo que optamos por apenas apresentar alguns exemplos, em particular, e a título ilustrativo, ao longo desta análise.

⁴⁶ Vide PORTUGAL, António Moura, *A dedutibilidade dos Custos*, 2004.

⁴⁷ Uma das situações mais conhecidas da doutrina jurisprudencial é a questão relativa aos "cheques-auto". O acórdão que se indica e descreve de seguida serve para nos elucidar melhor sobre tal questão: Recurso 893/08 do STA - Descritores: IRC - Cheques auto - Custo fiscal - Despesas confidenciais e/ou não documentadas - Tributação autónoma. As despesas não documentadas não devem ser havidas como custo fiscal e estão sujeitas a tributação autónoma de 10%, (cf. Art.º 41.º, n.º 1, h) CIRC, na redacção então vigente e Art.º 4.º do DL 192/90, de 9 de Junho). Para a definição de despesas confidenciais, a decisão recorrida socorreu-se da jurisprudência do STA (Rec. 17812, de 23/03/1994), indicando que "despesas confidenciais são despesas que, como a própria designação indica, não são especificadas, ou identificadas, quanto à sua natureza, origem ou finalidade". Além disso, também de acordo com o STA (Rec. 488/07), "os cheques auto são títulos de pagamento de combustível e outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores, uma vez que, depois de adquiridos, tais cheques podem ser utilizados na aquisição daqueles produtos, como podem ser trocados novamente, pelo menos em parte, por moeda".

A aquisição dos cheques não traduz um custo. Só há despesa no momento da aquisição do combustível. A mera detenção dos cheques não espelha um custo. A concretização da despesa é que é um custo. [Este entendimento tem sido sufragado em jurisprudência pacífica do STA.] A comprovação do custo só ocorre mediante recibo do abastecedor. Só se pode falar em custo pela comprovação da afectação da viatura. O custo fiscal dedutível é o encargo no abastecedor e não o cheque auto. Só a concretização do fornecimento do combustível é que lhe retira a natureza de despesa confidencial. Nem assim se pode falar de custo fiscalmente dedutível, uma vez que não está documentada a sua essencialidade. Os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos. A aquisição dos cheques é uma mera troca de meios de pagamento e não é um custo dedutível, pois a despesa só se dá no momento da aquisição do combustível. Devem ser considerados despesas confidenciais (sujeitas a tributação autónoma) quando não se conhece o destino dos referidos cheques.

⁴⁸ E disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003e0316dda9300ad16900:80256b3b0042a0e370OpenDocument>

Apesar de tudo, não foi demonstrada a indispensabilidade das despesas em ofertas, o que leva a que não possam ser consideradas como custos. Assim, face a esta situação, convém consultar o art.º 42.º do CIRC (actual art.º 45.º do CIRC), que aliás remete para a classificação das despesas como despesas confidenciais (por definição, não documentadas e não dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável).

N.º 1, alínea f)

São dedutíveis no cálculo da base de tributação em IRC os "encargos fiscais e parafiscais", estando portanto em causa tributos que oneram a própria sociedade enquanto contribuinte ou sujeito passivo de imposto.

Contemplam-se, aqui, as retenções na fonte relativas aos salários dos trabalhadores, os honorários pagos a profissionais prestadores de serviços, rendimentos pagos a outras sociedades, etc.⁴⁹. O valor total devido deverá, assim, ser contabilizado como custo, ou melhor, como "gasto".

N.º 1, alínea f)

Exclui-se a dedutibilidade quando o risco devesse ser acautelado por contrato de seguro.

Nota: Este elenco [alíneas a) a m)] apresenta-nos alguns tipos de custos (ou melhor, gastos) fiscalmente dedutíveis.

N.º 2

Neste contexto, tem-se em atenção a alusão ao princípio da licitude das despesas. De facto, caso as despesas ocorram em virtude de comportamentos que fundadamente incorram em violação da legislação penal portuguesa (mesmo que ocorridos fora do âmbito territorial a coberto pelo Direito Penal nacional), nunca poderão estas ser consideradas como gastos fiscalmente dedutíveis.

N.º 2

Finalmente, relativamente a este n.º 5 do art.º 23.º do CIRC, temos o seguinte Acórdão:

Recurso 862/08 do STA. Descritores: IRC. Lucro tributável. Variações patrimoniais negativas. "Relações especiais". Norma anti-abuso. Constitucionalidade - Em regra, e de acordo com o art.º 24.º do CIRC, as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício concorrem para a formação do lucro tributável;

O art.º 23.º, n.º 7 (hoje, art.º 23.º, n.º 5) do CIRC obriga a retirar de entre essas menos-valias as resultantes de transmissões onerosas de partes de capital a adquirentes com "relações especiais" (cfr. art.º 58.º, n.º 4); o referido n.º 5 assume o carácter de *norma específica anti-abuso* (cfr. cláusula geral do art.º 38.º da LGT), não violando o princípio da tributação pelo "rendimento real" (art.º 104.º, n.º 2 da CRP).

No nosso entendimento, estamos de facto perante normas anti-abuso específicas, encontrando-se este conceito definido no art.º 63.º, n.º 2 do CPPT. De entre os regimes anti-abuso mais importantes, destacamos os do CIRC, mas cuja aplicação extravasa o próprio âmbito do Código, aplicando-se a contribuintes singulares, entidades isentas ou sujeitas a regimes fiscais especiais. Referimos, aqui, os regimes dos preços de transferência, o regime da subcapitalização e os regimes de imputação e não dedutibilidade fiscal (actuais art.ºs 63.º a 67.º do CIRC).

A par de tais regimes, a norma do art.º 23.º, n.º 5 (referida e discutida no acórdão) é uma das muitas disposições espalhadas pelos códigos tributários com o intuito de travar a evasão fiscal através do controlo de negócios artificiosos. Para isso vai aplicar-se a definição de relações especiais dada no art.º 63.º, n.º 4. As sociedades encontram-se em situação de "relações especiais", não importando a restante factualidade e outras eventuais avaliações no tocante à aplicação da norma em questão. A avaliação de outras operações comparáveis não tem de ser feita aqui.

De acordo com o art.º 24.º do CIRC (cfr. art.º 17.º, n.º 1 - determinação do lucro tributável), as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício são consideradas componentes negativas do lucro tributável. Reduzem, de facto, a situação líquida do sujeito passivo, mas não se encontram reflectidas na conta de resultados.

Deste modo, parece-nos que o tribunal decidiu bem pela não consideração como custos fiscalmente dedutíveis das variações patrimoniais negativas decorrentes da alienação onerosa de partes do capital a uma outra entidade relacionada.

49 Para maiores desenvolvimentos, consultar MÓRAS, Rui Duarte, *Apostamentos ao IRC*, Almedina, 2009

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 23.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo define, para efeitos fiscais e recorrendo a uma enumeração meramente exemplificativa, o conceito de gastos (anteriormente denominados "custos ou perdas") - ou seja, quais as componentes negativas que devem integrar o resultado líquido do período enquanto ponto de partida para o apuramento do lucro tributável nos termos do art.º 17.º n.º 1.

Tal definição é feita consagrando o critério geral de que são considerados gastos todos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (cfr. n.º 1).

A aferição da indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora reporta-se a uma perspectiva económico-empresarial. Ou seja, a indispensabilidade (imprescindibilidade) de qualquer gasto, enquanto condição sine qua non da respectiva dedutibilidade fiscal, funda-se essencialmente numa identificação causal e justificada, em concreto, com a actividade desenvolvida e o interesse (escopo) prosseguido pelo sujeito passivo (em particular, a maximização de resultados), não carecendo de qualquer nexo de causalidade directo ou imediato com a realização de rendimentos sujeitos a imposto ou a manutenção da fonte produtora.

Nessa medida, resultam ilegítimas, atenta a liberdade de gestão empresarial e de iniciativa económica, quaisquer valorações subjectivas da bondade, oportunidade ou conveniência dos actos, decisões ou opções de gestão no sentido de qualificar determinado gasto como excessivo ou inapropriado para efeitos da sua desconsideração fiscal. Com efeito, ao contrário do que acontecia em sede da abolida contribuição industrial, está vedado o recurso a critérios de razoabilidade para limitar quantitativamente a dedutibilidade fiscal dos gastos reputados como exagerados.

Contudo, o ónus da comprovação de tal indispensabilidade recai sobre o sujeito passivo, devendo tal prova ser lograda, preferencialmente, através de documentos de origem externa (cfr. parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 3/92).

Este artigo reflecte ainda a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade na medida em que elenca expressamente (com carácter inovador relativamente à redacção anterior):

- a) Os gastos decorrentes da aplicação da taxa de juro efectiva aos instrumentos financeiros valorizados pelo método do custo amortizado [cfr. n.º 1 alínea c) (parte final)];
- b) Os gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros [cfr. n.º 1 alínea i)] ou em activos biológicos consumíveis que não respeitem a explorações silvícolas plurianuais [cfr. n.º 1 alínea j)]. Contudo, os ajustamentos negativos decorrentes da aplicação do justo valor apenas concorrem para a formação do lucro tributável quando (1) respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social; ou (2) tal se encontre expressamente previsto neste Código. Nos restantes casos, vigora o princípio da realização (imputação como gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados) [cfr. art.º 18.º n.º 9 alíneas a) e b)].

O desenvolvimento técnico das condições específicas de dedutibilidade fiscal de determinados gastos previstos neste artigo consta das normas que definem o respectivo regime. É o caso das depreciações e amortizações (cfr. art.ºs 29.º a 34.º e Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro), dos ajustamentos em inventários (cfr. art.º 28.º), das perdas por imparidade (cfr. art.ºs 35.º a 38.º) e das provisões (cfr. art.ºs 39.º e 40.º), entre outros.

No sentido de prevenir e combater o fenómeno da corrupção e reflectindo a orientação seguida desde a adopção da Recomendação da OCDE C(96)27/final (relativa à dedutibilidade fiscal de subornos pagos a agentes públicos estrangeiros nas transacções comerciais internacionais), o n.º 2 estabelece que não são dedutíveis fiscalmente as despesas ilícitas, nomeadamente as decorrentes de condutas que fundamentadamente (isto é, com base em provas evidentes e não bastando a invocação de mera suspeita) indiciem a violação da legislação penal portuguesa, ainda que praticadas fora do alcance territorial da sua aplicação.

Os n.ºs 3 a 5 estabelecem normas antiabuso específicas no sentido da desconsideração, para efeitos fiscais, de gastos relativos a determinadas operações sobre partes de capital, a saber:

- a) Os gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais (v.g. entidades sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável residentes em país, território ou região constante da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro) ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação (v.g. regime de isenção ou de tributação diferenciada relativamente aos rendimentos provenientes da alienação de partes de capital), em qualquer dos casos detidas pelo sujeito passivo por período inferior a três anos (cfr. n.º 3);
- b) Os gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital quando o sujeito passivo tenha resultado de transformação (incluindo a alteração do objecto social) de sociedade sujeita a um regime fiscal diverso relativamente a tais gastos, se decorridos menos de três anos entre a data de verificação daquele facto e a data da transmissão (cfr. n.º 4);
- c) Os gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital a entidades com as quais existam relações especiais (v.g. entidades sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável residentes em país, território ou região constante da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro) ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação (v.g. regime de isenção ou de tributação diferenciada relativamente aos rendimentos provenientes da alienação de partes de capital), bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do art.º 18.º n.º 9 (v.g. alteração do modelo do justo valor para o modelo do custo), decorrentes, além do mais, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos a que se refere o n.º 9 alínea a) deste mesmo artigo (cfr. n.º 5).

Ver: art.º 17.º; art.º 18.º; art.º 88.º.

Doutrina administrativa

Abate ao activo de existências armazenadas fora do território nacional (Informação vinculativa - Proc. n.º 1489/95, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, de 1995/11/23).

Enquadramento no âmbito do IRC e na empresa participante das entregas para cobertura de prejuízos e da redução de capital com o mesmo fim (Informação vinculativa - Proc. n.º 2193/96, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, de 1998/02/23).

Tratamento fiscal de donativos (Circular n.º 2/2004 de 20 de Janeiro).

Dedutibilidade de juros pagos pela sucursal à sede central (Informação vinculativa - Proc. n.º 537/2004, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2004/03/25).

Pagamentos de quotizações à Ordem dos Advogados e contribuições à Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores (Informação vinculativa - Proc. n.º 433/2006, com despacho concordante do substituto legal do director-geral dos impostos, de 2007/07/24).

Restituição do IVA - 8.ª Directiva (Circular n.º 14/2008 de 11 de Julho).

Ajudas de custo - Tributação autónoma (Informação vinculativa - Proc. n.º 71/08, com despacho concordante da directora de serviços do IRC, por subdelegação de competências).

Não abrangência do regime de redução de taxa previsto na Lei n.º 171/99, de 18 de Setembro (agora regulado pelo art.º 39.º-B do EBF) no conceito de regime especial de tributação (Informação vinculativa - Proc. n.º 2397/2008, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2008/07/23).

Encargos com viagens de profissionais de saúde a congressos e reuniões científicas (Informação vinculativa - Proc. n.º 1648/09, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2009/07/16).

Aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol (Circular n.º 20/2009 de 28 de Julho).

Efeitos da adopção da IFRIC 13 - Programa de Fidelização de Clientes: desreconhecimento de provisão e reconhecimento de rédito diferido (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 000101, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2010/02/02).

Periodização do lucro tributável das empresas concessionárias (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 002208, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2010-07-29).

Enquadramento tributário de uma operação de transmissão de participações sociais, após a transferência da direcção efectiva para Portugal (Informação vinculativa - Proc. n.º 2259/2010, com despacho concordante do substituto legal do director-geral dos impostos, de 2010/10/14).

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Gastos relativos a participação nos lucros (Circular n.º 9/2011 de 5 de Maio).

Desreconhecimento do activo relativo aos direitos de contratação de jogadores profissionais, por revogação ou rescisão do contrato de trabalho desportivo (Circular n.º 12/2011 de 19 de Maio)

Encargos com penalizações desportivas (Circular n.º 13/2011 de 19 de Maio).

Enquadramento da actividade dos empresários desportivos na celebração de contratos de cedência, aquisição e renovação dos direitos desportivos dos jogadores (Circular n.º 15/2011 de 19 de Maio).

Cedência temporária de jogadores (Circular n.º 16/2011 de 19 de Maio)

Direitos de Imagem (Circular n.º 17/2011 de 19 de Maio)

Jurisprudência

IRC. Menos-valias. Venda de acções fora da bolsa. Desconsideração como custos para efeitos do art.º 23.º do Código do IRC - I. Apurando a fiscalização tributária indícios creíveis de que a venda de acções efectuada pela recorrida fora da Bolsa, por valor de cerca de vinte mil contos inferior ao valor das acções cotadas na Bolsa, acções essas adquiridas cerca de 15 dias antes, visou apenas a fuga ao imposto, cabia à recorrida demonstrar a necessidade daquela venda e a sua relação com a sua fonte produtora ou a sua contribuição para os ganhos ou proveitos sujeitos a imposto. II. Limitando-se a recorrida a alegar e provar factos genéricos que não demonstram nem a necessidade daquela venda fora da Bolsa, nem naquela data, nem por aquele preço, tem de considerar-se como provada a intenção daquela fuga ao imposto ou, pelo menos, considerar que aquela menos-valia não se enquadra no art.º 23.º do Código do IRC por não ter a recorrida provado a sua indispensabilidade para a obtenção de ganhos ou proveitos sujeitos a imposto ou para a manutenção da sua fonte produtora. (acórdão do TCA Sul de 2002-05-14, Proc. n.º 6228/02).

Impugnação de IRC. Conceito de indispensabilidade do custo - I. Nos termos do art.º 23.º do Código do IRC (CIRC), só se consideram custos do exercício os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora. II. O art.º 17.º n.º 1 do CIRC estabelece que uma das componentes do lucro tributável é o resultado líquido do exercício expresso na contabilidade, sendo este resultado uma síntese de elementos positivos (proveitos ou ganhos) e elementos negativos (custos ou perdas). III. É para definir o grupo dos elementos negativos que o art.º 23.º do CIRC enuncia, a título exemplificativo, as situações que os podem integrar consagrando um critério geral definidor face ao qual se considerarão como custos ou perdas aqueles que devidamente comprovados, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da respectiva fonte produtora. IV. É no conceito de indispensabilidade insito no art.º 23.º do CIRC que radica a questão essencial da consideração fiscal dos custos empresariais e que assenta a distinção fundamental entre o custo efectivamente incorrido no interesse colectivo da empresa e o que pode resultar apenas do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios ou do seu conjunto e que não pode, por isso, ser considerado custo. V. Este, é uma despesa com um fim empresarial, o que não quer dizer que tenha desde logo um fim imediata e directamente lucrativo, mas que tem, na sua origem e na sua causa, um fim empresarial, concedendo a lei à administração tributária poderes bastantes para recusar a aceitação como custo fiscal de despesas que se não possam considerar compatíveis com as finalidades a prosseguir pela empresa. VI. Assim, a relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado (ligação a um negócio lucrativo), sendo que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causação é ou não empresarial (acórdão do TCA Sul de 2006/09/26, Proc. n.º 1040/06).

IRC. Custo fiscal. Despesas confidenciais. Despesas não documentadas. Cheque - I. Os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores. II. A aquisição destes cheques consiste na mera troca de meios de pagamento e não traduz um custo fiscalmente

dedutível, pois só há despesa no momento em que é adquirido o combustível. III. Se é desconhecido o destino dado a tais cheques, estes devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, conseqüentemente, tributados autonomamente (acórdão do STA de 2009/01/07, Proc. n.º 893/08).

IRC. Custos de exercício. Indispensabilidade - À luz do preceituado no art.º 23.º n.º 1 do Código do IRC, a indispensabilidade dos custos ou perdas à realização de proveitos e à manutenção da fonte produtora é de aferir a partir de um juízo positivo de subsunção na actividade societária concretamente exercida e com abstracção de um qualquer e necessário nexos causal (acórdão do TCA Sul de 2009/09/15, Proc. n.º 2552/08).

Impugnação judicial. IRC. Custos. Prova - I. Tendo a administração fiscal coligido para os autos indícios certos e seguros da prova da falsidade das facturas desconsideradas como custos, cabia por sua vez à contribuinte, infirmá-los, ou seja efectuar a prova da efectiva aderência de tais facturas com a realidade, no que consistiam "os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido", ou seja, as razões que podem levar à almejada anulação, ou ainda, criar a fundada dúvida sobre os mesmos. II. Não logra fazer tal prova, a impugnante que através dos depoimentos das testemunhas inquiridas e dos documentos juntos não alcança a prova da efectiva aderência de tais facturas com a realidade e nem, sequer, coloca em dúvida séria, fundada, que tais prestações de serviços não tenham, efectivamente, acontecido, com a dimensão que da sua contabilidade emanava (acórdão do TCA Sul de 2009/11/25, Proc. n.º 3163/09).

IRC. Custos de exercício. Qualificação de custos. Dedução de encargos. Subsídio de alimentação. Despesas elegíveis. Ônus de prova - I. São fiscalmente dedutíveis para efeitos do disposto no art.º 23.º do Código do IRC os pagamentos feitos a restaurantes por empresa de construção civil como contrapartida do fornecimento de refeições tomadas por trabalhadores seus que desloca para obras situadas em vários locais. II. O facto de a empresa pagar aos mesmos trabalhadores subsídio de refeição não configura uma duplicação de custos capaz de afastar a dedutibilidade das despesas feitas nos restaurantes. III. Na actuação administrativa em sede de avaliação da indispensabilidade para a obtenção de proveitos de despesas contabilizadas como custos, cumpre-lhe tão só o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação e, ao invés, cabe ao contribuinte demonstrar que aquelas despesas como tal se lhe apresentaram e assim as considerou, fundamentadamente, uma vez que a ele cabe, exclusivamente, a definição das estratégias empresariais próprias (acórdão do STA de 2010/04/21, Proc. n.º 774/09).

IRC. Custos - I. Em matéria de custos ou perdas, para efeitos de IRC, numa perspectiva abrangente, global, apresenta-se-nos incontornável a ideia de que, na respectiva definição, classificação, o legislador pretendeu erigir como elemento determinante, angular, o requisito da indispensabilidade "para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora", nos termos privativos do art.º 23.º n.º 1 do Código do IRC (CIRC). II. Quando o art.º 41.º n.º 1 alínea c) do CIRC não permite a dedução dos impostos que, incidindo sobre terceiros, a empresa fica, por lei, desautorizada a suportar, julgamos sintomático do propósito legislativo, reforçando-o, de que somente sejam tidos como custos relevantes e elegíveis os necessários ao normal, estrito, exercício da actividade desenvolvida pelo ente empresarial. III. Na linha do afirmado no acórdão do STA de 06-12-2000 (pleno/CT), rec. 19.003, a "indispensabilidade não se verifica (estando) em causa uma falta de cumprimento das leis fiscais". IV. A causa directa e necessária de a impugnante ter sido chamada a pagar o IVA, em litígio, contabilizado, por si, como custo em 1994, foi a omissão, que cometeu, na liquidação e cobrança do imposto aos seus clientes, que, em última análise, o teriam de suportar, nos termos e para os efeitos dos art.ºs 19.º a 26.º do Código do IVA, pelo que é inviável a sua dedutibilidade (acórdão do TCA Sul de 2011-03-29, Proc. n.º 4001/10).

Artigo 24.º · Variações patrimoniais negativas

Nas mesmas condições referidas para os gastos, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:

- a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade 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.

Anotações

Por Nina Aguiar

O artigo 24.º é simétrico do artigo 21.º, pelo que se aplicam a respeito do primeiro preceito as considerações que fizemos acerca do segundo, acerca da sua função sistemática e da sua estrutura.

Pretende-se com esta norma fazer reflectir no lucro tributável decréscimos patrimoniais que, não tendo sido tratados contabilisticamente como réditos mas reflectidos no capital próprio, se traduzam em reduções da capacidade contributiva. Casos de decréscimos patrimoniais a incluir na previsão do n.º 1 poderão ser as regularizações de grande significado (de sinal negativo), desde que observado o princípio da especialização dos exercícios (o artigo 18.º prevê no n.º 2 a imputação ao período de tributação respeitantes a períodos anteriores, restringindo essa possibilidade aos casos em que tais factos eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos na data de encerramento das contas do período a que respeitem). Recentemente, o STA considerou como variação patrimonial negativa não refletida no resultado contabilístico e a incluir no lucro tributável, a eliminação do crédito referente ao preço da venda de um imóvel, que anteriormente foi objeto de um contrato-promessa de compra e venda com eficácia real e em relação ao qual se considerou o preço não recebido como proveito no ano da celebração do contrato-promessa (STA, 09-05-2012, Proc. 0269/12). O n.º 1 enumera também, à semelhança do que faz o artigo 21.º, um grupo de excepções à relevância fiscal das variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido.

São essas excepções:

- a) "As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC". O preceito está em sintonia com o entendimento de que também não são admitidos como gastos as liberalidades contabilisticamente tratadas como gastos e valem a este respeito todas as considerações realizadas a propósito do artigo 23.º. O fundamento desta restrição reside na incompatibilidade de princípio entre as liberalidades e o fim lucrativo das empresas, qualquer que seja a sua forma jurídica;
- b) "As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade". Há que observar que hoje, após a reforma do Código do IRC de 2009, muitas menos-valias potenciais ou latentes - v.g. algumas perdas chamadas "por imparidade" - são efectivamente aceites como custos, mas são-no apenas quando se encontrem reflectidas no resultado contabilístico. O que aqui se exclui são apenas as menos-valias potenciais evidenciadas contabilisticamente no balanço mas não reconhecidas no resultado contabilístico;
- c) "Saídas, em dinheiro ou em espécie, a favor dos titulares do capital". Aqui se incluem a distribuição de resultados do exercício, mas também a distribuição de resultados transitados, a restituição de prestações suplementares, a partilha de património em caso de redução do valor nominal do capital social e a partilha em caso de liquidação da sociedade. Aqui deverá também ser incluído o reembolso de capital previsto no art.º 346.º do Código das Sociedades Comerciais; E variações patrimoniais negativas (perdas) que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio. Na anterior redacção do preceito (redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07), não se previam expressamente as variações patrimoniais decorrentes de operações sobre capital próprio. A doutrina defendia já então que tais variações não deveriam em caso algum influenciar o lucro tributável (Ferreira, *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, op. cit., pp. 221);
- d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação. Com efeito, como já se deixou explicado no comentário ao artigo 21.º, as prestações do associante ao associado tem a mesma natureza das saídas em favor dos sócios. Não devem por isso influenciar a base tributável;

e) As relativas a impostos sobre o rendimento. O artigo 41.º, n.º 1, al. a) determina a indedutibilidade dos impostos sobre os lucros nos casos em que tais impostos tenham sido incluídos no resultado contabilístico, o preceito aqui considerado exclui a dedução dos mesmos impostos quando estes tenham sido reconhecidos contabilisticamente através de contas de capital.

Jurisprudência

STA, 09-05-2012, Proc. n.º 0269/12 (anulação de crédito que a recorrida detinha na qualidade de promitente vendedora, por resolução de contrato-promessa com eficácia real, quando o preço de venda já tinha sido incluído no lucro tributável como rédito); STA, 11-02-2009, Proc. n.º 0862/08; STA, 06/03/2008, Proc. n.º 147/07 (gratificações, venda de acções próprias); STA, 28/10/2009, Proc. n.º 543/09 (gratificações); STA, 11/02/2009, Proc. n.º 0862/08 (venda de acções próprias); STA, 01-06-2005, Proc. n.º 0228/05 (venda de quotas próprias); TCAS, 12/10/2004, Proc. n.º 184/03 (gratificações); TCAS, 19/10/2004, Proc. n.º 7127/02 (venda de quotas próprias); TCAS, 26/06/2001, Proc. n.º 4736/01 (liberalidade); TCAN, 29/06/2006, Proc. n.º 410/04 (planos de opção de subscrição ou de compra de acções); TCAN, 26/04/2006, Proc. n.º 00314/01 (gratificações);

Bibliografia

Almeida, *Nota Sobre as Variações Patrimoniais Positivas e Negativas no Código do IRC*, Fisco n.º 41, 1989, pp 22-23; Duarte Morais, *Apontamentos ao Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2007, pp. 95-97; Ferreira, *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, Lisboa, 1997; Guimarães, *As Variações Patrimoniais (POC e CIRC)*, *Jornal de Contabilidade*, n.º 208, 1994, pp. 169-177.

Disposições relacionadas

Artigos 18.º e 21.º do CIRC.

Por Patrícia Anjos Azevedo

Mutatis mutandis, e de acordo com o mesmo mecanismo utilizado no âmbito do art.º 21.º (sobre variações patrimoniais positivas), esta disposição equipara a “gastos” as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício. Sendo assim, as situações não contempladas no elenco de excepções que se segue, concorrerão para a formação do lucro tributável.

Alínea a)

Contemplam-se aqui, a título de excepção, as variações patrimoniais negativas não reflectidas no período de tributação em questão que não estejam contempladas ou que não possam ser associadas ao escopo da empresa.

Alínea c)

Quer-se significar, com esta alínea, a remuneração do capital investido.

Nota: A redacção desta disposição sofreu algumas compressões em virtude das alterações introduzidas ao CIRC, por intermédio do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Alteraram-se também as situações ainda contempladas no texto actual da disposição - acrescentou-se uma alínea e) e modificou-se o texto da alínea c).

Assim, a título de curiosidade, e para efeitos de comparação, veja-se a redacção anterior:

Artigo 24.º (Variações patrimoniais negativas)

1 - Nas mesmas condições referidas para os custos ou perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício, excepto:

- a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;
- b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;
- c) As saídas, em dinheiro ou espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património;
- d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação.

2 - As variações patrimoniais negativas relativas a gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados, concorrem para a formação do lucro tributável do exercício a que respeita o resultado em que participam, desde que as respectivas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte.

3 - Não obstante o disposto no número anterior, não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas relativas a gratificações e outras remunerações do trabalho de membros do órgão de administração da sociedade, a título de participação nos resultados, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social e as referidas importâncias ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam, sendo a parte excedentária assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos. (*Redacção da Lei n.º 3-B/2000, 4/4*)

4 - Para efeitos da verificação da percentagem fixada no número anterior, considera-se que o beneficiário detém indirectamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais. (*Redacção da Lei n.º 3-B/2000, 4/4*)

5 - No caso de não se verificar o requisito enunciado no n.º 2, ao valor do IRC liquidado relativamente ao exercício seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das gratificações que não tiverem sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes. (*Redacção da Lei n.º 3-B/2000, 4/4*)

Para maiores desenvolvimentos, vejam-se os seguintes autores/contributos: Almeida, Luís Chaves, «NOTA SOBRE AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS NO CÓDIGO DO IRC», in revista FISCO, n.º 4, Janeiro/89, pp. 22-23; Almeida, Luís Chaves, «AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS NO CÓDIGO DO IRC», in Jornal de Contabilidade da APOTEC, n.º 155, Fevereiro/90, p. 28; Ferreira, Rogério Fernandes, «AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (POC E CIRC)», comunicação apresentada nas Jornadas de Contabilidade da APOTEC da Madeira, em 14 e 15 de Outubro de 1994; Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha, «AS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (POC E CIRC)», in Jornal de Contabilidade da APOTEC, n.º 208, Julho/94, pp. 169 - 177.

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 24.º n.º 1 na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Este artigo define para efeitos fiscais o conceito de variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação - ou seja, quais as operações verificadas no período de tributação que, para além de alterarem a composição do capital próprio (ou património líquido) do sujeito passivo, diminuem o respectivo valor e que, apesar de não se encontrarem reflectidas no resultado líquido do mesmo período, concorrem para a formação do lucro tributável, pelo que devem ser deduzidas àquele para o apuramento deste (cfr. art.º 17.º n.º 1). Em qualquer caso, a respectiva concorrência para a formação do lucro tributável encontra-se sujeita às condições aplicáveis aos gastos (cfr. art.º 23.º), designadamente a sua comprovada indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Tal definição é feita por excepção, através de uma enumeração taxativa - nas suas diversas alíneas - das variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação que não concorrem para a formação do lucro tributável, a saber:

a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade sujeita a IRC [cfr. alínea a)];

- b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que eventualmente expressas na contabilidade, uma vez que, por motivos de ordem económica, a relevância fiscal das menos-valias se encontra condicionada à respectiva realização (aqui entendida em sentido lato) [cfr. alínea b)];
- c) As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração (v.g. distribuição de lucros) ou de redução do mesmo, ou de partilha do património [cfr. alínea c) (primeira parte)]. Trata-se, em qualquer caso, de diminuições patrimoniais que decorrem de meras transferências do sujeito passivo para os titulares do respectivo capital (atribuições *causa societatis*), pelo que, não se traduzindo numa redução da capacidade contributiva do sujeito passivo, se justifica a sua não inclusão no lucro tributável;
- d) Outras variações patrimoniais negativas decorrentes de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente (v.g. aquisição de acções ou quotas próprias) ou da sua reclassificação (o que constitui inovação relativamente à redacção anterior) [cfr. alínea c) (parte final)];
- e) Quaisquer prestações do associante ao associado, na associação em participação e na associação à quota (ou seja, tais prestações não concorrem para a formação do lucro tributável do associante) [cfr. alínea d)]; e
- f) As relativas a impostos sobre o rendimento (o que constitui inovação relativamente à redacção anterior) [cfr. alínea e)].

A adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), determinou novo enquadramento sistemático do regime relativo às gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados, cujo direito tenha sido obtido no período de tributação anterior ao do seu pagamento. Na verdade, os encargos com benefícios de curto prazo dos empregados são aceites como gastos para efeitos fiscais no período de tributação em que sejam ou devam ser contabilizados (o que ocorrerá quando o sujeito passivo tenha uma obrigação legal ou construtiva de efectuar tal pagamento e o correspondente montante possa ser estimado com fiabilidade), pelo que o respectivo tratamento em sede de IRC - em tudo idêntico ao anterior - encontra-se actualmente expresso nos art.ºs 23.º n.º 1 alínea d) e 45.º n.ºs 1 alíneas m) e n), 5 e 6 deste Código.

Por último, de referir que segundo o regime transitório estabelecido no art.º 5.º n.ºs 1, 5 e 6 do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, os efeitos fiscalmente relevantes nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, dos novos referenciais contabilísticos, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos (ou de alterações na respectiva mensuração), concorrem para a formação do lucro tributável numa fracção de apenas 1/5 em cada período de tributação - no primeiro período de tributação em que se apliquem aqueles referenciais e nos quatro períodos de tributação seguintes.

Ver: art.º 17.º; art.º 23.º; art.º 45.º.

Doutrina administrativa

Efeitos da adopção da IFRIC 13 - Programa de Fidelização de Clientes: desreconhecimento de provisão e reconhecimento de rédito diferido (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 000101, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2010/02/02).

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Gastos relativos a participação nos lucros (Circular n.º 9/2011 de 5 de Maio).

Jurisprudência

IRC. Custo imputável ao exercício. Menos-valias - I. Só as menos-valias realizadas, e não também as menos-valias potenciais ou latentes, constituem custos ou perdas de exercício para efeitos de IRC [art.ºs 23.º n.º 1 alínea i) e 24.º n.º 1 alínea b) do Código do IRC]. II. Só há menos-valias realizadas quando houver perdas sofridas mediante transmissão onerosa (art.º 42.º n.º 1 do Código do IRC). III. Uma diminuição do capital social com redução proporcional do valor das quotas, por ser uma menos-valia potencial ou latente, não é uma variação

patrimonial negativa, pelo que não é custo ou perda. IV. O IRC adoptou a teoria do rendimento-acrécimo, pois alargou a base de incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, incluindo nela as mais-valias. V. Adoptou-se uma noção extensiva de rendimento de acordo com a teoria do incremento patrimonial, ressalvando-se as mais-valias e menos-valias que se manifestem por simples relevação contabilística. VI. A redução do capital social, como menos-valia potencial ou latente, só será realizada quando houver alienação da participação social, com a correspondente contraprestação (acórdão do STA de 2000/10/25, Proc. n.º 24565).

Artigo 25.º · Relocação financeira e venda com locação de retoma

1 - No caso de entrega de um bem objecto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa entrega, continuando o bem a ser depreciado ou amortizado para efeitos fiscais pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então.

2 - No caso de venda de bens seguida de locação financeira, pelo vendedor, desses mesmos bens, observa-se o seguinte:

- a) Se os bens integravam os inventários do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda e os mesmos são valorizados para efeitos fiscais ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da respectiva depreciação;
- b) Nos restantes casos, é aplicável o disposto no n.º 1, com as necessárias adaptações.

Anotações

Por Sandra Videira e Vítor Duarte

Corresponde ao art.º 25.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo consagra um regime de neutralidade fiscal no tratamento das seguintes operações, não se procedendo ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência das mesmas (independentemente do respectivo tratamento contabilístico):

- a) Relocação financeira (ou seja, entrega de um bem objecto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário), mantendo-se o regime fiscal de depreciação ou amortização seguido até então pelo locatário (cfr. n.º 1);
- b) Venda seguida de locação financeira (denominada na doutrina anglo-saxónica de *sale and leaseback* - ou, mais simplesmente, apenas *leaseback* - e, entre nós, de "locação financeira restitutiva"), quer se trate de inventários (constituindo o custo inicial de aquisição ou de produção a base da respectiva valorização e subsequente depreciação pelo vendedor/locatário), quer se trate de activos não correntes (aos quais se aplica o regime previsto para a relocação financeira) (cfr. n.º 2), o que se justifica na medida em que tal operação se reconduz a um mero financiamento.

Do exposto resulta que não são dedutíveis fiscalmente quaisquer aumentos de depreciações ou amortizações resultantes das operações a que se referem os n.ºs 1 e 2 alínea b), nem quaisquer depreciações ou amortizações praticadas relativamente a elementos cuja depreciação ou amortização total tenha ocorrido anteriormente à efectivação de tais operações.

Ver art.º 13.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro

Doutrina administrativa

Venda seguida de locação (*leaseback*): correcção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis (Informação vinculativa - Proc. n.º 215/06, com despacho concordante da directora de serviços, de 2006/03/06).

SUBSECÇÃO II - INVENTÁRIOS

Artigo 26.º · Inventários

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

- a) Custos de aquisição ou de produção;
- b) Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;
- c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
- d) Preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado;
- e) Valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais.

2 - No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem-se no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.

3 - Sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, pode a Direcção-Geral dos Impostos efectuar as correcções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e dos inventários finais e o grau de rotação dos inventários.

4 - Consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

5 - O método referido na alínea c) do n.º 1 só é aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda.

6 - A utilização de valorimetrias especiais previstas na alínea e) do n.º 1 carece de autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos, solicitada em requerimento em que se indiquem os métodos a adoptar e as razões que os justificam.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 26.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e in-

interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo regula os métodos de valorimetria dos inventários (existências), atenta a relevância dos respectivos rendimentos e gastos na determinação do lucro tributável.

Assim, é aceite fiscalmente a aplicação de métodos que tenham como base:

- a) Custos de aquisição ou de produção (isto é, custos históricos), nos quais se incluem os custos de empréstimos obtidos directamente atribuíveis aos inventários nos termos da normalização contabilística especificamente aplicável se estes requererem um período superior a um ano para atingirem condições de uso ou venda (o que constitui inovação relativamente ao regime anterior) [cfr. n.ºs 1 alínea a) e 2]. Tais métodos compreendem, nos termos da normalização contabilística vigente [cfr. art.º 17.º n.º 3 alínea a)], a identificação específica dos custos individuais (custos específicos) e as fórmulas do custo cronológico directo ou FIFO (*first in, first out* - primeira entrada, primeira saída) e do custo médio ponderado (determinado numa base periódica ou em função de cada entrada adicional), não sendo aceite a adopção do custo cronológico inverso ou LIFO (*last in, first out* - última entrada, primeira saída);
- b) Custos padrões (ou seja, custos apriorísticos ou previsíveis tomando em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva), apurados em conformidade com técnicas contabilísticas adequadas e sem prejuízo de correcção pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) sempre que a sua utilização conduza a desvios percentualmente significativos, considerando o respectivo âmbito de aplicação, o montante das vendas e dos inventários finais e a rotação dos inventários [cfr. n.ºs 1 alínea b) e 3];
- c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro (denominado na doutrina contabilística de "método de retalho"), tratando-se de sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção resulte excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, admitindo-se, nos casos em que a margem normal de lucro não seja facilmente determinável, a respectiva substituição por uma dedução igual ou inferior a 20% do preço de venda [cfr. n.ºs 1 alínea c) e 5];
- d) Preços de venda dos produtos agrícolas colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda (com excepção dos custos de transporte e outros indispensáveis para a respectiva colocação no mercado) (o que constitui inovação relativamente ao regime anterior) [cfr. n.º 1 alínea d)];
- e) Valorimetrias especiais para os inventários básicos ou normais (considerando-se como tais aqueles que as empresas carecem de possuir permanentemente para assegurar o exercício normal da sua actividade), sob autorização prévia da DGCI [cfr. n.ºs 1 alínea e) e 6].

O n.º 4 define como preços de venda os constantes de elementos oficiais (v.g. cotações disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas) ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda aqueles que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado (facturas ou tabelas de preços), desde que considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada neste artigo à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 17.º; art.º 28.º; art.º 35.º do Código do IRS.

Jurisprudência

I. Objecto da impugnação judicial; natureza do contencioso fiscal. II. Artigo 38.º do Código da Contribuição Industrial (CCI); valorimetria das existências; critérios reconhecidos e condicionalismos a que devem obedecer; necessidades de autorização prévia e suas consequências. III. Empresas resinieras; aquisição de matéria-prima; dificuldade de determinação do seu preço real (acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância de 1977-11-09, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 229/231, Janeiro/Março-78, pp. 150).

(...) Valorimetria das existências - (...) III. A alínea a) do art.º 25.º n.º 1 do Código do IRC (CIRC) (na redacção vigente em 1999) não é de aplicação automática, uma vez que apenas é exigível, por lei, a utilização, dos diversos critérios valorimétricos, respeitar as exigências positivadas no art.º 26.º do CIRC, destacadamente, a de serem uniformemente seguidos nos sucessivos exercícios. IV. Não pode relevar, como critério, nos termos e para os efeitos do art.º 25.º n.º 1 alínea b) do CIRC, um relatório que o art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais manda sejam objecto as entradas, no capital social, em espécie, isto é, as entradas em bens diferentes de dinheiro, por se tratar de uma peça exigida e gizada para um fim muito concreto, específico: a obrigatoria verificação de possíveis, porque não são a regra, entradas em espécie no capital social das sociedades comerciais. V. Sem prejuízo de esse tipo de entradas envolverem bens que podem vir a revestir a condição de existências, objectivamente, o versado relatório não é adequado a fixar «custos padrões», enquanto capazes de, pela generalidade, englobarem um número grande de realidades, mas o valor, a expressão monetária, de cada bem em concreto, para efeitos de cumprimento das exigências legais em torno da incontornável existência de capital social e da participação individualizada dos sócios na respectiva formação (acórdão do TCA Sul de 2011-07-05, Proc. n.º 2629/08).

Artigo 27.º · Mudança de método de valorimetria

1 - Os métodos adoptados para a valorimetria dos inventários devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação.

2 - Podem, no entanto, verificar-se mudanças dos referidos métodos sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 27.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo consagra expressamente o pressuposto da uniformidade (ou consistência) na aplicação dos métodos adoptados para a valorimetria dos inventários nos sucessivos períodos de tributação, o qual, no entanto, admite excepções em situações justificadas por razões de natureza económica ou técnica e condicionadas à aceitação pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) (cfr. n.ºs 1 e 2).

De notar que o n.º 2 não impõe o reconhecimento prévio por parte da DGCI das razões de natureza económica ou técnica que justifiquem a alteração do critério valorimétrico, devendo ser objecto de análise e controlo a posteriori com base nos elementos declarados pelo sujeito passivo com referência ao período de tributação em que se tenha verificado aquela alteração.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 2 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Doutrina administrativa

Mudança de critérios valorimétricos (Ofício-Circulado n.º 23061 de 1992/08/14, do Serviço de Administração do Imposto sobre o Rendimento).

Artigo 28.º · Ajustamentos em inventários

1 - São dedutíveis no apuramento do lucro tributável os ajustamentos em inventários reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

3 - A reversão, parcial ou total, dos ajustamentos previstos no n.º 1 concorre para a formação do lucro tributável.

4 - Para os sujeitos passivos que exerçam a actividade editorial, o montante anual acumulado do ajustamento corresponde à perda de valor dos fundos editoriais constituídos por obras e elementos complementares, desde que tenham decorrido dois anos após a data da respectiva publicação, que para este efeito se considera coincidente com a data do depósito legal de cada edição.

5 - A desvalorização dos fundos editoriais deve ser avaliada com base nos elementos constantes dos registos que evidenciem o movimento das obras incluídas nos fundos.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Os ajustamentos em inventários previstos neste artigo correspondem à “provisão para depreciação de existências” prevista na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, cujo regime fiscal foi necessário rever na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Na sequência do disposto no art.º 23.º n.º 1 alínea h), o n.º 1 prevê expressamente a dedutibilidade fiscal daqueles ajustamentos (v.g. se os inventários estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos, se os preços de venda estimados tiverem diminuído ou se os custos necessários de acabamento e venda tiverem aumentado) - desde que reconhecidos (ou seja, contabilizados) no período de tributação - até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o correspondente valor realizável líquido com referência ao termo do período de tributação (data do balanço), nos casos em que aquele for superior a este, reflectindo a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade na medida em que acolhe (com carácter inovador relativamente ao regime anterior) a prática de reduzir (*write down*) o custo dos inventários para o valor realizável líquido (embora sob a definição que lhe é dada no n.º 2 - preço de venda estimado no decurso normal da actividade nos termos do art.º 26.º n.º 4, líquido dos custos necessários de acabamento e venda), sem prejuízo de a reversão (total ou parcial) de tais ajustamentos concorrer para a formação do lucro tributável (cfr. n.º 3).

A reversão dos ajustamentos previstos no n.º 1 reconhecidos em períodos de tributação relativamente aos quais o sujeito passivo tenha beneficiado de isenção apenas deve concorrer para a formação do lucro tributável até ao limite do montante que, no período de tributação do respectivo reconhecimento, teria sido aceite para efeitos fiscais, caso não beneficiasse de isenção.

Os n.ºs 4 e 5 explicitam regras adequadas aplicáveis aos ajustamentos em inventários relativos a fundos editoriais, atentas as especificidades do produto livro, as contingências que o podem afectar e as dificuldades inerentes ao cálculo do montante dos ajustamentos a que se refere este artigo. Nesse sentido, procede-se à delimitação do respectivo âmbito (obras e elementos complementares objecto de publicação há pelo menos dois anos contados desde a data do depósito legal de cada edição) e impõem-se algumas exigências de ordem administrativa para efeitos de comprovação e controlo da desvalorização em apreço.

Ver: art.º 23.º; art.º 26.º; art.º 74.º; art.ºs 62.º e 62.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais; art.º 11.º do Estatuto do Mecenato Científico; Portaria n.º 1474/2008, de 18 de Dezembro.

Jurisprudência

Impugnação judicial. IRC. Provisões para depreciação das existências. Preço de mercado. Pressupostos da liquidação: Ónus da prova - I. São fiscalmente dedutíveis, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 33.º do Código do IRC (CIRC), as provisões que se destinarem a cobrir a perda de valor das existências. II. Tais provisões devem corresponder à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes no fim do exercício e o respectivo preço de mercado, referido à mesma data, quando este for inferior àquele - nos termos do n.º 1 do art.º 35.º do mesmo CIRC. III. Por preço de mercado entende-se o preço de venda, quando se trate de bens destinados a venda, de acordo com o n.º 2 do art.º 35.º do CIRC. IV. Cabe à administração fiscal o ónus da prova material dos pressupostos de facto da liquidação, de harmonia com o disposto no art.º 121.º do Código de Processo Tributário (CPT) (acórdão do Tribunal Central Administrativo de 2002/01/29, Rec. n.º 5939-01, in Ciência e Técnica Fiscal n.º 405, Janeiro/Março-02, pp. 236).

Impugnação judicial. IRC. Provisões. (...) - I. Tal como em sede de Contribuição Industrial, também hoje em sede de IRC, é possível a constituição de provisões destinadas a fazer face às perdas de valor que sofrerem as existências. II. O montante desta provisão corresponde à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes no balanço no final do exercício e o preço de mercado referido à mesma data, que corresponderá ao preço de venda, quanto aos produtos destinados a venda. III. O preço de venda é o constante em elementos oficiais e, na falta destes, serão os últimos que em condições normais tenham sido praticados pela empresa ou os que no termo do exercício forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco. IV. Tendo a empresa fornecido à administração tributária uma tabela de preços, devem ser estes os considerados como correntes no mercado e como tal constitutivos para efeito dessa provisão, que não os montantes dos preços liquidados praticados pela mesma na venda de alguns desses produtos a seus clientes, com elevadas margens de desconto. (...) (acórdão do TCA Sul de 2011-02-15, Proc. n.º 3998/10).

SUBSECÇÃO III - DEPRECIÇÕES E AMORTIZAÇÕES

Artigo 29.º · Elementos depreciables ou amortizáveis

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

2 - As meras flutuações que afectem os valores patrimoniais não relevam para a qualificação dos respectivos elementos como sujeitos a deprecimento.

3 - Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, os elementos do activo só se consideram sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento ou utilização.

Anotações

Por Sandra Videira e Vítor Duarte

Corresponde ao art.º 28.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

O presente Código apresenta de forma bastante desenvolvida os aspectos essenciais do regime de depreciações e amortizações, nomeadamente os elementos depreciables ou amortizáveis para efeitos fiscais, definidos neste artigo em função da respectiva susceptibilidade de deprecimento (activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento contabilizados ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização - desgaste funcional - ou do decurso do tempo - desgaste temporal) (cfr. n.º 1), em consonância com o art.º 1.º, n.º 1, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, sendo que para tal qualificação não relevam as meras flutuações nos respectivos valores patrimoniais (cfr. n.º 2).

Nesse sentido:

- a) As propriedades de investimento em relação às quais seja aplicado o modelo do justo valor não serão depreciables para efeitos fiscais; e
- b) Os activos biológicos não consumíveis (ou seja, de produção ou regeneração) - desde que contabilizados ao custo histórico - são depreciables para efeitos fiscais, tendo a redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE 2012), introduzido alguma coerência com a previsão legal de taxas de depreciação específicas com referência a alguns daqueles activos (cfr. Tabela I anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, e que dele faz parte integrante).

O n.º 3 procede à explicitação do momento a partir do qual são aceites para efeitos fiscais as depreciações e amortizações (entrada em funcionamento ou utilização), salvo razões devidamente justificadas e reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), aspecto desenvolvido no art.º 1.º n.º 2 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 3 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Doutrina administrativa

Bens em estado de uso (Informação vinculativa - Proc. n.º 2583/06, com despacho concordante do substituto legal do director-geral dos impostos, de 2007/02/26).

Activos não correntes detidos para venda (Circular n.º 8/2011 de 5 de Maio).

Activos biológicos de produção mensurados pelo custo: Tratamento fiscal das depreciações contabilizadas em 2010 e 2011 (Informação vinculativa - Proc. n.º 2011 004106, com despacho concordante do substituto legal do director-geral, de 2012-01-26).

Artigo 30.º · Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

1 - O cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes.

2 - Os sujeitos passivos podem, no entanto, optar pelo método das quotas decrescentes relativamente aos activos fixos tangíveis que:

- a) Não tenham sido adquiridos em estado de uso;

b) Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamentos sociais.

3 - Podem, ainda, ser aplicados métodos de depreciação e amortização diferentes dos indicados nos números anteriores, desde que, mediante requerimento, seja obtido o reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos, salvo quando daí não resulte uma quota anual de depreciação ou amortização superior à prevista no artigo seguinte.

4 - Salvo em situações devidamente justificadas aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, em relação a cada elemento do activo deve ser aplicado o mesmo método de depreciação ou amortização desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.

5 - O disposto no número anterior não prejudica a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou com outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação.

6 - Para efeitos do número anterior, as quotas mínimas de depreciação ou amortização são as calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método das quotas constantes, salvo quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização para a utilização de quotas inferiores a estas, na sequência da apresentação de requerimento em que se indiquem as razões que as justificam.

7 - O disposto na parte final do n.º 5 e no n.º 6 não é aplicável aos elementos que sejam reclassificados como activos não correntes detidos para venda.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 29.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

O presente Código apresenta de forma bastante desenvolvida os elementos essenciais do regime de depreciações e amortizações, nomeadamente os métodos de cálculo aceites para efeitos fiscais, definidos neste artigo em termos que asseguram, na medida do possível, uma grande flexibilidade aos agentes económicos. Nesse sentido, o n.º 1 estabelece que o método-regra para o cálculo das depreciações e amortizações é o método das quotas constantes, em consonância com o art.º 4.º, n.º 1, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

No entanto, o n.º 2, em termos equivalentes ao art.º 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, prevê a opção pelo método das quotas decrescentes (anteriormente denominado de "método das quotas degressivas") com referência aos activos fixos tangíveis novos - adquiridos a terceiros ou construídos ou produzidos pelo próprio sujeito passivo - e que não sejam:

a) Edifícios;

- b) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (excepto se afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas ao aluguer no exercício da actividade normal da empresa - v.g. *rent-a-car*);
- c) Mobiliário e equipamentos sociais.

Quer um quer o outro são métodos rígidos, ou seja, as quotas máximas de depreciação ou amortização são fixadas no início da vida útil dos elementos do activo e apenas atendem ao factor tempo no processo de depreciação ou amortização, independentemente da intensidade do desgaste funcional.

O n.º 3 prevê ainda a possibilidade de aplicação de outros métodos de depreciação e amortização (designadamente, métodos elásticos), sujeitos a reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), salvo nos casos em que não resulte uma quota anual de depreciação ou amortização superior à quota máxima determinada nos termos do artigo 31.º (o que constitui inovação relativamente ao regime anterior). Tais situações devem ser justificadas em razão da natureza do deprecimento do elemento do activo ou da actividade económica da empresa, mantendo-se os períodos máximos e mínimos de vida útil (cfr. art.º 4.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro).

O n.º 4 consagra o pressuposto da uniformidade (ou consistência) na aplicação dos métodos de depreciação ou amortização com referência a cada elemento do activo, salvo razões devidamente justificadas e aceites pela DGCI (cfr. art.º 8.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro), sem prejuízo da variação das quotas de depreciação ou amortização em função das respectivas condições de utilização (cfr. n.º 5 e art.º 9.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro).

Porém, as quotas mínimas de depreciação ou amortização imputáveis ao período de tributação - calculadas com base em taxas correspondentes a metade das previstas para o método das quotas constantes (independentemente do método de depreciação ou amortização aplicado), salvo autorização prévia da DGCI para a utilização de quotas inferiores a estas (o que constitui inovação relativamente ao regime anterior) - não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação (cfr. parte final do n.º 5 e n.º 6). O disposto nos n.ºs 5 (parte final) e 6 não é aplicável aos elementos reclassificados como activos não correntes detidos para venda (cfr. n.º 7), uma vez que estes não são passíveis de qualquer depreciação ou amortização.

No mesmo sentido dispõe o art.º 18.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no presente artigo à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 22.º; art.º 31.º; art.º 34.º; art.º 46.º; art.º 62.º e 62.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais; art.º 11.º do Estatuto do Mecenato Científico; Portaria n.º 1474/2008, de 18 de Dezembro; art.ºs 4.º, 8.º, 9.º e 18.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Doutrina administrativa

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Desreconhecimento do activo relativo aos direitos de contratação de jogadores profissionais, por revogação ou rescisão do contrato de trabalho desportivo (Circular n.º 12/2011 de 19 de Maio)

Artigo 31.º · Quotas de depreciação ou amortização

1 - No método das quotas constantes, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no decreto regulamentar que estabelece o respectivo regime aos seguintes valores:

- a) Custo de aquisição ou de produção;
- b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- c) Valor de mercado, à data de abertura da escrita, para os bens objecto de avaliação para esse efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção.

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

3 - Quando se aplique o método das quotas decrescentes, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se multiplicando os valores mencionados no n.º 1, que ainda não tenham sido depreciados, pelas taxas de depreciação referidas nos números 1 e 2, corrigidas pelos seguintes coeficientes máximos:

- 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.

4 - O período de vida útil do elemento do activo é o que se deduz das taxas de depreciação ou amortização referidas nos n.ºs 1 e 2.

5 - Tratando-se de bens adquiridos em estado de uso ou de grandes reparações e beneficiações de elementos do activo sujeitos a depreciação, as correspondentes taxas de depreciação são calculadas com base no período de utilidade esperada de uns e outros.

6 - Os sujeitos passivos podem optar no ano de início de funcionamento ou utilização dos elementos por uma taxa de depreciação ou amortização deduzida da taxa anual, em conformidade com os números anteriores, e correspondente ao número de meses contados desde o mês de entrada em funcionamento ou utilização dos elementos.

7 - No caso referido no número anterior, no ano em que se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil dos mesmos elementos só são aceites depreciações e amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 30.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo condensa um conjunto de regras genéricas relativas à determinação das quotas de depreciação ou amortização para efeitos fiscais, remetendo o correspondente desenvolvimento técnico para diploma regulamentar - Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Nesse sentido, o n.º 1 enumera os valores de base para efeitos do cálculo das quotas anuais de depreciação ou amortização aceites fiscalmente no método das quotas constantes (a saber: custo de aquisição ou de produção, valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal e valor de mercado à data de abertura da escrita - conceitos definidos e desenvolvidos no art.º 2.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro), aos quais são aplicadas as taxas de depreciação ou amortização previstas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, ou, tratando-se de elementos do activo para os quais não se encontrem definidas taxas de depreciação ou amortização, as que forem consideradas razoáveis pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), atendendo ao correspondente período de utilidade esperada (cfr. n.º 2). Nos casos de bens adquiridos em estado de uso ou de grandes reparações e beneficiações de elementos

do activo sujeitos a deperecimento, as taxas de depreciação aplicáveis devem ser igualmente determinadas com base no respectivo período de utilidade esperada (cfr. n.º 5). No mesmo sentido dispõe o art.º 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

O n.º 3 prevê a metodologia de cálculo das quotas anuais de depreciação aceites para efeitos fiscais no método das quotas decrescentes (especificamente regulado no art.º 6.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro), enquanto o n.º 4 se refere ao período de vida útil de um elemento do activo depreciável ou amortizável (aspecto desenvolvido no art.º 3.º do referido decreto regulamentar).

Por último, os n.ºs 6 e 7 referem-se ao regime duodecimal de depreciações e amortizações, que constitui uma excepção ao regime-regra da anualidade em matéria de depreciações e amortizações de activos e cuja disciplina é desenvolvida no art.º 7.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro. Assim, no ano da entrada em funcionamento ou utilização dos activos, pode ser praticada uma taxa de depreciação ou amortização determinada a partir da taxa anual de depreciação ou amortização e proporcional ao número de meses contados desde o mês da entrada em funcionamento ou utilização desses activos, caso em que, no ano em que ocorrer a transmissão, a inutilização ou o termo da respectiva vida útil, apenas são aceites depreciações ou amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação de tais ocorrências.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 2 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 30.º; art.ºs 2.º, 3.º e 5.º a 7.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Doutrina administrativa

Preenchimento dos mapas de amortizações referentes a bens abatidos no exercício cujas amortizações estão contabilizadas por duodécimos (Informação vinculativa - Proc. n.º 986/97, com despacho concordante do director de serviços do IRC, de 1997/06/19).

Bens em estado de uso (Informação vinculativa - Proc. n.º 2583/06, com despacho concordante do substituto legal do director-geral dos impostos, de 2007/02/26).

Artigo 32.º · Projectos de desenvolvimento

1 - As despesas com projectos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se despesas com projectos de desenvolvimento as realizadas pelo sujeito passivo através da exploração de resultados de trabalhos da investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.

3 - O preceituado no n.º 1 não é aplicável aos projectos de desenvolvimento efectuados para outrem mediante contrato.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 31.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

Com a transição do POC para o SNC, as terminologias utilizadas quer em termos contabilísticos, quer em termos fiscais, sofreram alterações, tendo-se passado a uma aproximação/identificação entre as áreas, por intermédio do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho - aliás diploma que alterou e republicou o CIRC. Tal facto justifica que a epígrafe desta disposição tenha passado de "despesas de investigação e desenvolvimento" para "projectos de desenvolvimento".

N.º 1

As despesas com projectos de desenvolvimento consideram-se como "gastos", sendo portanto dedutíveis para efeitos de determinação da matéria tributável, no período de tributação a que respeitem - alusão ao princípio da especialização dos exercícios ou na terminologia do legislador, "periodização do lucro tributável".

N.º 2

A título de norma definítoria, encontra-se neste n.º 2 a consideração do que sejam despesas com projectos de desenvolvimento. Verifica-se que se inserem aqui, por exemplo, as despesas (ou "gastos") com trabalhos de investigação, tendo por objectivo a descoberta ou melhoria substancial de diversos factores que conduzirão a uma maior qualidade dos produtos ou serviços, a uma maior produtividade, etc.

N.º 3

Convém ressaltar que se exceptuam do âmbito de aplicação da disposição relativa à consideração como "gastos" (o que significa a sua dedutibilidade para efeitos fiscais designadamente no que concerne a determinação da matéria tributável) as despesas com projectos de desenvolvimento, quando tais projectos que sejam efectuados para o exterior, mediante celebração de contrato.

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 31.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, quanto às despesas de desenvolvimento.

Este artigo prevê, com carácter facultativo, a consideração como gastos fiscais, no período de tributação em que sejam suportadas, das despesas com projectos de desenvolvimento (em alternativa à sua amortização e sem prejuízo do seu reconhecimento como activo), considerando-se como tais as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção (cfr. n.ºs 1 e 2).

O n.º 3 afasta a aplicação do regime previsto neste artigo aos projectos de desenvolvimento efectuados para outrem mediante contrato, uma vez que nestes casos não reúnem as condições para se qualificarem como activos intangíveis.

No mesmo sentido dispõe o art.º 17.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

A adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), determinou a exclusão da referência neste preceito às despesas de investigação (pesquisa), as quais passaram a ser sempre reconhecidas como gastos no período a que respeitam.

As despesas de investigação anteriormente reconhecidas como activos devem ser objecto de reclassificação e subsequente desreconhecimento no momento da transição para os novos referenciais contabilísticos, aplicando-se o regime transitório estabelecido no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6, do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, segundo o qual os efeitos fiscalmente relevantes nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, dos novos referenciais contabilísticos, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos (ou de alterações na respectiva mensuração), concorrem para a formação do lucro tributável numa fracção de apenas 1/5 em cada período de tributação - no primeiro período de tributação em que se apliquem aqueles referenciais e nos quatro períodos de tributação seguintes.

Ver: art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho; art.º 17.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Artigo 33.º · Elementos de reduzido valor

Relativamente a elementos do activo sujeitos a depreciação cujos custos unitários não ultrapassem € 1.000, é aceite a dedução, no período de tributação do respectivo custo de aquisição ou de produção, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 32.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Em conjugação com o art.º 19.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, este artigo permite, para efeitos fiscais, a depreciação ou amortização integral, num único período de tributação, dos elementos do activo de reduzido valor, considerando-se como tais aqueles cujos custos unitários de aquisição ou de produção sejam iguais ou inferiores a € 1.000,00 (mais do quádruplo do montante constante da redacção anterior, de apenas € 199,52).

Excluem-se do disposto no presente artigo os elementos do activo de reduzido valor não sujeitos a depreciação, bem como aqueles que integrem um conjunto de elementos que deva ser objecto de depreciação ou amortização como um todo, condicionalismo que se considera sempre verificado quando estes não possam ser avaliados e utilizados de modo individual (cfr. art.º 19.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro).

A depreciação ou amortização de activos nos termos deste artigo pressupõe a consideração, para efeitos fiscais, de um período máximo de vida útil de apenas um ano (ainda que, como é óbvio, das taxas fixadas ou mencionadas nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, se deduza um período de vida útil superior), devendo tais activos constar dos mapas de depreciações e amortizações a que se refere o art.º 21.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, pelo seu valor global, numa linha própria para os elementos adquiridos ou produzidos em cada período de tributação, sob a designação "Elementos de custo unitário inferior (e, acrescentamos nós, ou igual) a € 1.000,00".

De notar que a depreciação ou amortização contabilística dos elementos em apreço em função do seu período de vida útil, se superior a um ano, inviabiliza a aplicação da faculdade prevista no presente artigo, atenta a condição geral de aceitação das depreciações e amortizações para efeitos fiscais a que se refere o art.º 1.º, n.º 3, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro (contabilização das depreciações e amortizações como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores).

Ver: art.ºs 1.º, 19.º e 21.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Doutrina administrativa

Tratamento fiscal de "elementos de reduzido valor" que sejam reconhecidos no Balanço como Activo (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 000157, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2010/02/11).

Artigo 34.º · Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - Não são aceites como gastos:

- a) As depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento;
- b) As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento;
- 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;
- 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 afectos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

2 - Para efeitos do disposto na alínea d) do número anterior, o período máximo de vida útil é o que se deduz das quotas mínimas de depreciação ou amortização, nos termos do n.º 6 do artigo 30.º, contado a partir do ano de entrada em funcionamento ou utilização dos elementos a que respeitem.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 33.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo estabelece algumas limitações e restrições não apenas em matéria de depreciações e amortizações, mas também quanto a outros gastos cuja dedutibilidade fiscal se entendeu afastar relativamente a certos elementos do activo.

Assim, não são dedutíveis para efeitos fiscais - pelo que, quando reflectidos no resultado líquido do período de tributação, devem ser acrescidos para efeitos da determinação do lucro tributável - os seguintes encargos (cfr. n.º 1):

- a) As depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento (conforme resulta dos art.ºs 29.º, n.º 1, deste Código e 1.º, n.º 1, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, *a contrario*);
- b) As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento (em consonância com o art.º 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro);
- c) As depreciações e amortizações que excedam os limites previstos nos artigos anteriores (sem prejuízo do disposto no art.º 20.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro);
- d) As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil [tal como definido no n.º 2 e no art.º 3.º, n.º 2, alínea b) do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro], salvo em situações especiais devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) (em consonância com o art.º 3.º n.º 5 do mesmo decreto regulamentar);
- 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 que exceder o montante definido em portaria do Ministro das Finanças (cfr. Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, cujo art.º 1.º fixa limites diferenciados em função da data de aquisição das viaturas e - quanto às viaturas adquiridas nos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de Janeiro de 2011 - consoante se trate ou não de veículos movidos exclusivamen-

te a energia eléctrica, pretendendo promover o recurso massificado, por parte das empresas, à utilização destes automóveis, ao invés da utilização de automóveis convencionais), excepto se afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas ao aluguer no exercício da actividade normal da empresa (v.g. *rent-a-car*); e

f) As depreciações dos barcos de recreio e aviões de turismo - na totalidade e independentemente do custo de aquisição ou do valor de reavaliação - e todos os restantes gastos com estes relacionados, excepto se afectos à exploração de serviço público de transportes ou destinados ao aluguer no exercício da actividade normal da empresa.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 1 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 29.º; art.º 45.º; art.º 88.º; art.ºs 1.º, 3.º, 10.º e 20.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro; Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho.

Doutrina administrativa

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Límite aplicável às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas antes do ano de 2010 (Informação vinculativa - Proc. n.º 816/2011, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2011-05-20, proferido no parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 16/2011).

SUBSECÇÃO IV - IMPARIDADES E PROVISÕES

Artigo 35.º - Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis

1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:

- a) As relacionadas com créditos resultantes da actividade 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 activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento.

2 - Podem também ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade e outras correcções de valor contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, quando constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Banco de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas entidades sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da União Europeia, destinadas à cobertura de risco específico de crédito e de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações.

3 - As perdas por imparidade e outras correcções de valor referidas nos números anteriores que não devam subsistir, por deixarem de se verificar as condições objectivas que as determinaram, consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respectivo período de tributação.

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

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

O regime fiscal das perdas por imparidade constitui inovação relativamente à redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo enumera de modo taxativo as perdas por imparidade fiscalmente relevantes - ou seja, os gastos fiscais decorrentes de diferenças entre as quantias escrituradas e as quantias recuperáveis de activos, quando estas forem inferiores àquelas.

Assim, não são dedutíveis para efeitos fiscais - pelo que, quando reflectidas no resultado líquido do período de tributação, devem ser acrescidas para efeitos da determinação do lucro tributável - quaisquer perdas por imparidade que não se encontrem expressamente previstas neste artigo.

As perdas por imparidade dedutíveis para efeitos fiscais - e que, nessa medida, concorrem para a formação do lucro tributável - são as seguintes (cfr. n.ºs 1 e 2):

- a) As perdas por imparidade em créditos (nos termos e condições previstos no art.º 36.º);
- b) As perdas por imparidade relativas a recibos pendentes de cobrança e reconhecidas pelas empresas seguradoras;
- c) As perdas por imparidade correspondentes às desvalorizações excepcionais referidas no art.º 38.º;
- d) As perdas por imparidade e outras correcções de valor específicas das empresas do sector bancário (nos termos e condições previstos no art.º 37.º).

O reduzido elenco de perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis - anteriormente à efectiva realização - justifica-se pelas dificuldades de controlo, quer da razoabilidade da decisão de reconhecimento de situações de imparidade quer da respectiva quantificação.

A dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade fica condicionada à correspondente contabilização como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores (cfr. n.º 1).

O n.º 3 impõe a consideração como rendimentos para efeitos fiscais - concorrendo para a formação do lucro tributável do período de tributação - das perdas por imparidade e outras correcções de valor referidas nos n.ºs 1 e 2, no caso de deixarem de se verificar as condições objectivas na base do respectivo reconhecimento. A reversão das perdas por imparidade e outras correcções de valor reconhecidas em períodos de tributação relativamente aos quais o sujeito passivo tenha beneficiado de isenção apenas deve concorrer para a formação do lucro tributável até ao limite do montante que, no período de tributação do respectivo reconhecimento, teria sido aceite para efeitos fiscais, caso não beneficiasse de isenção.

Impõe-se ainda a estrita observância do regime de periodização económica previsto no art.º 18.º, não sendo admitido o reconhecimento - ainda que parcial - de perdas por imparidade e outras correcções de valor como gastos fiscais de períodos de tributação diversos daquele em que as condições objectivas na base do respectivo reconhecimento se devem considerar verificadas, sempre que a administração tributária fundamentadamente demonstrar que o reconhecimento de gastos em períodos de tributação subsequentes esteve dirigido para a obtenção de uma vantagem fiscal decorrente da transferência de resultados entre períodos de tributação. Contudo, admite-se a consideração de perdas por imparidade contabilizadas em períodos de tributação anteriores, desde que, obviamente, não fossem dedutíveis naqueles por excederem os montantes máximos legalmente permitidos (cfr. n.º 1).

As perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais (cfr. art.º 38.º) são consideradas como gastos para efeitos fiscais, em fracções

iguais, durante o período de vida útil remanescente do activo em apreço ou - sem prejuízo do disposto nos art.ºs 38.º e 46.º - até ao período de tributação anterior àquele em que ocorrer o respectivo abate físico, desmantelamento, abandono, inutilização ou transmissão (cfr. n.º 4).

Ver: art.º 18.º; art.º 35.º; art.º 36.º; art.º 37.º; art.º 38.º; art.º 46.º; art.º 74.º

Doutrina administrativa

Descongestionamento das pendências judiciais (Informação vinculativa - Proc. n.º 2253/06, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição do director-geral dos impostos, de 2006/12/07).

Provisões - Créditos sobre hospitais convertidos em sociedades anónimas (Informação vinculativa - Proc. n.º 782/04, com despacho concordante do substituto do director-geral dos impostos, de 2008/02/28).

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Activos não correntes detidos para venda (Circular n.º 8/2011 de 5 de Maio).

Artigo 36.º - Perdas por imparidade em créditos

1 - Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- 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 respectivo vencimento e existam provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

2 - O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos 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.

3 - 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;
- c) Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;
- d) Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.

Anotações

Por Nina Aguiar

Jurisprudência

Provisões por risco de incobrabilidade de créditos: STA, 25/01/2006, Proc. n.º 830/05; STA, 18/05/2005, Proc. n.º 0132/05; STA, 30/04/2003, Proc. n.º 0101/03; STA, 02/04/2008, Proc. n.º 807/07; STA, 18/10/2006, Proc. n.º 668/06; STA, 24/01/2007, Proc. n.º 491/06 (créditos no âmbito de relações especiais); TCAS, 06/06/2006, Proc. n.º 461/03; TCAS, 19/07/2006, Proc. n.º 01095/06; TCAS, 21/02/2006, Proc. n.º 7016/02; TCAS,

23/11/2010, Proc. n.º 3869/10; TCAS, 15/06/2010, Proc. n.º 3976/10; TCAS, 23/02/2010, Proc. n.º 3751/10; TCAN, 18/01/2007, Proc. n.º 49/01; TCAN, 26/10/2006, Proc. n.º 309/04; TCAN, 12/10/2006, Proc. N.º 36/02 (processo judicial em curso);

Por Sandra Videira e Víctor Duarte

Corresponde ao art.º 35.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

As perdas por imparidade previstas neste artigo correspondem à anterior "provisão para créditos de cobrança duvidosa" e respeitam a créditos resultantes da actividade normal que, no termo do período de tributação, se afigurem como de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade [cfr. art.º 35.º n.º 1 alínea a)], pelo que assentam, para efeitos da respectiva determinação, na avaliação do risco de incobrábilidade de tais créditos, o qual se considera justificado sempre que (cfr. n.º 1):

- a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas (regulado desde 18 de Setembro de 2004 pelo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março) ou processo de execução (cuja regulamentação legal consta do Código de Processo Civil) (ou equivalente em tribunal estrangeiro);
- b) Os créditos tenham sido objecto de reclamação judicial ou em tribunal arbitral [na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011)]; ou
- c) Os créditos se encontrem em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e o sujeito passivo (credor) tenha na sua posse provas objectivas da situação de imparidade e, bem assim, da efectivação de diligências tendentes à sua cobrança, sendo que, nestes casos, o montante anual acumulado da perda por imparidade não pode exceder as percentagens dos créditos em mora fixadas no n.º 2 em função da antiguidade da mora.

Nos casos das alíneas a) e b) do n.º 1, as perdas por imparidade são aceites para efeitos fiscais até ao montante correspondente a 100% dos créditos, uma vez que se trata de processos cuja pendência demonstra de modo manifesto a incapacidade do devedor em solver as suas dívidas.

De notar que não há mora em caso de diferimento do prazo de pagamento com acordo do sujeito passivo (credor) e, tratando-se de créditos titulados por letras, a contagem do período de mora inicia-se na data do vencimento da letra.

Ainda que o Código não faculte qualquer definição do conceito de actividade normal, deve considerar-se que esta apenas abrange operações que envolvam transacções correntes (ou, seja, operações de natureza comercial relacionadas com venda de bens ou prestação de serviços respeitantes à actividade do sujeito passivo), pelo que não são aceites para efeitos fiscais as perdas por imparidade previstas neste artigo quando relativas a quaisquer outros créditos (v.g. adiantamentos a fornecedores, alienação de activos não correntes, etc. - cfr. parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 11/95).

Excluem-se do regime previsto nos n.ºs 1 e 2 os seguintes créditos, ainda que em mora (cfr. n.º 3):

- a) Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou em que tais entidades tenham prestado aval;
- b) Os créditos cobertos por seguro - excepto na parte relativa ao descoberto obrigatório - ou por garantia real (v.g. hipoteca ou penhor);
- c) Os créditos sobre titulares de mais de 10% do capital ou membros dos órgãos sociais do sujeito passivo, excepto em caso de pendência de processo de insolvência e de recuperação de empresas, processo de execução ou reclamação judicial ou em tribunal arbitral;

d) Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital (ainda que se trate de participação indirecta), excepto em caso de pendência de processo de insolvência e de recuperação de empresas, processo de execução ou reclamação judicial ou em tribunal arbitral.

Acresce que a dedutibilidade de tais perdas por imparidade para efeitos fiscais fica ainda condicionada à existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do correspondente gasto fiscal, o qual fica assim obrigado ao reconhecimento daquele montante como rendimento para efeitos de apuramento do lucro tributável. Este tratamento não prejudica, como é óbvio, a manutenção da obrigação para efeitos civis [cfr. art.º 41.º, n.º 2, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011)]. Para o efeito, afigura-se como prova idónea, satisfazendo os condicionalismos enunciados, qualquer meio de comunicação escrita (v.g. carta, ofício, telex, telefax, telegrama), emitido pelo devedor (incluindo assinatura e carimbo) ou seu representante (v.g. administradores da insolvência) e na posse do sujeito passivo, com menção expressa da tomada de conhecimento do reconhecimento como gasto fiscal na esfera deste e evidenciando o respectivo montante. Evita-se assim a dedução de um gasto fiscal pelo sujeito passivo sem que o devedor fique obrigado a reconhecer o mesmo montante como rendimento.

Tratando-se de créditos em mora há mais de 24 meses e cujas perdas por imparidade - reconhecidas nos termos e condições previstos neste artigo - correspondam a 100% do respectivo montante, admite-se que o sujeito passivo proceda à sua anulação, sempre que este possua motivos fundados para concluir pela respectiva incobrabilidade e, atenta a sua reduzida materialidade ou qualquer outra razão, se não justifique a iniciativa de promoção de qualquer dos procedimentos previstos no art.º 41.º, n.º 1, alínea a), sem prejuízo do correspondente reconhecimento como rendimentos se, ulteriormente, tais créditos vierem a ser objecto de recuperação total ou parcial (cfr. art.º 35.º, n.º 3).

Ver: art.º 35.º; art.º 41.º.

Doutrina administrativa

Créditos incobráveis (Informação vinculativa - Proc. n.º 1759/93, com despacho concordante do subdirector-geral, de 1993-11-08 e Proc. n.º 3783/2002, com despacho concordante da directora de serviços do IRC, de 2004/09/04).

Provisões - Créditos sobre hospitais convertidos em sociedades anónimas (Informação vinculativa - Proc. n.º 782/04, com despacho concordante do substituto do director-geral dos impostos, de 2008/02/28).

Jurisprudência

IRC. Provisão. Princípio da especialização do exercício. Crédito de cobrança duvidosa - I. Os art.ºs 34.º n.º 1 alínea a) e 18.º n.º 1 do Código do IRC não exigem que a provisão para créditos de cobrança duvidosa seja constituída no exercício em que esses créditos entrem em mora. II. Para que a provisão seja recusada como custo fiscal não basta, pois, invocar que os créditos já estavam em mora há mais de seis meses aquando da constituição da provisão, importando que a Administração afirme, e isso se prove no processo de impugnação judicial, que a incobrabilidade dos créditos foi verificada em exercícios anteriores àquele em que ocorreu essa constituição, e isso evidenciado na contabilidade do contribuinte, pois só neste caso há ofensa do princípio da especialização dos exercícios, a justificar o não atendimento da provisão como custo fiscal do exercício (acórdão do STA de 2003/04/30, Proc. n.º 101/03).

Provisões de crédito. Cobrança duvidosa. Especialização de exercícios - I. A provisão por créditos de cobrança duvidosa, prevista no actual art.º 35.º n.º 1 alínea c) do Código do IRC (CIRC), só é fiscalmente atendível, quando existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento. II. O princípio da especialidade de exercícios (art.º 18.º do CIRC) leva a que, apenas, possam ser escriturados, em cada exercício (ano), os proveitos e os custos que nele efectivamente tenham sido realizados. Só assim não sendo, se na data de encerramento das contas do exercício forem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos (cfr. n.º 2 do citado art.º 18.º). III. Todavia, não é qualquer desconhecimento dos custos - ainda que o mesmo se venha a demonstrar, por parte do sujeito passivo - que releva à excepção do regime-regra da periodização do lucro tributável; antes terá de ser um desconhecimento fundamentado, no sentido de não só desculpável

como atendível, à luz do princípio de justiça, a fim de não penalizar, excessiva e desproporcionadamente, aquele sujeito passivo, por não ter contabilizado o custo no exercício normalmente devido, em virtude de tal se ter ficado a dever a comportamento tido como normalmente exigível, segundo critérios de um *bonus pater familiae* (acórdão do TCA Sul de 2008/12/18, Proc. n.º 2293/08).

Impugnação de IRC. Provisões. Julgamento por remissão - I. A necessidade de constituição de provisões surge porque a tributação do rendimento se processa anualmente, obrigando as empresas a fazer paragens teóricas da sua actividade para a periodização do lucro tributável, concretizada de acordo com o princípio da especialização dos exercícios. E o princípio da prudência adoptado pelo Plano Oficial de Contabilidade determina que as diminuições do activo, ainda que potenciais, deverão ser relevadas contabilisticamente. II. Para que possa ser considerada uma provisão a 100% dos créditos considerados incobráveis deverá ter sido intentada uma acção judicial para os recuperar [alínea b) do n.º 1 do art.º 35.º do Código do IRC (CIRC)] e apenas podem ser provisionados em 100% quando estejam em mora há mais de 24 meses desde a data do vencimento e exista prova de que foram efectuadas diligências para a cobrança dos mesmos. III. É legal a correcção efectuada pela administração tributária com fundamento em ter o sujeito passivo apresentado como motivo para constituir uma provisão a existência de um processo de falência de 1997, sendo que a factura tem como data de vencimento 2001-12-28, pois ao abrigo do art.º 35.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, podem ser fiscalmente dedutíveis as provisões relativas a um devedor que tenha pendente um processo de falência. IV. É que, de harmonia com o art.º 91.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), declarada a insolvência vencem-se todas as dívidas do insolvente desde que não subordinadas a uma condição suspensiva, pelo que caberia à impugnante provar que, no caso concreto, a dívida em causa e sobre a qual foi constituída a provisão era uma dívida subordinada a uma condição suspensiva, o que não aconteceu, ou ainda que a entidade sua devedora ainda não tinha sido declarada insolvente. V. Embora a impugnante alegue que dadas provisões têm a ver com dívidas tituladas por cheques e letras que apenas se venceram em data posterior, o que é facto é que também se apurou nos autos que o critério da impugnante para estas situações era o de que, estando intentada a acção judicial, os cheques e as letras que se iam vencendo eram juntos a esse processo e, sendo assim, não se compreende como, tratando-se de dívidas que se venceram em 1995, não ficou demonstrado nos autos porque motivo apenas foi constituída a provisão seis anos depois. VI. Na verdade, determina o art.º 35.º, n.º 1 alínea a) do CIRC que podem ser fiscalmente dedutíveis as provisões relativas a um devedor que tenha pendente um processo de falência e, por sua vez, estatui o art.º 91.º do CIRE que, declarada a insolvência, se vencem todas as dívidas do insolvente desde que não subordinadas a uma condição suspensiva, pelo que, tendo-se vencido a dívida em 1996 e existindo um processo de insolvência de 1996, em obediência ao princípio da especialização dos exercícios, a impugnante deveria ter constituído a provisão (para ela ser dedutível para efeitos fiscais) no ano do vencimento ou, pelo menos, no ano em que a sua devedora foi declarada insolvente (acórdão do TCA Sul de 2009/02/17, Proc. n.º 2703/08).

Artigo 37.º · Empresas do sector bancário

1 - O montante anual acumulado das perdas por imparidade e outras correcções de valor para risco específico de crédito e para risco-país a que se refere o n.º 2 do artigo 35.º não pode ultrapassar o que corresponder à aplicação dos limites mínimos obrigatórios por força dos avisos e instruções emanados da entidade de supervisão.

2 - As perdas por imparidade e outras correcções de valor referidas no número anterior só são aceites quando relativas a créditos resultantes da actividade normal, não abrangendo os créditos excluídos pelas normas emanadas da entidade de supervisão e ainda os seguintes:

- a) Os créditos em que Estado, Regiões Autónomas, autarquias e outras entidades públicas tenham prestado aval;
- b) Os créditos cobertos por direitos reais sobre bens imóveis;
- c) Os créditos garantidos por contratos de seguro de crédito ou caução, com excepção da importância correspondente à percentagem do descoberto obrigatório;
- d) Créditos nas condições previstas nas alíneas c) e d) do n.º 3 do artigo 36.º.

3 - As menos-valias de aplicações referidas no n.º 2 do artigo 35.º devem corresponder ao total das diferenças entre o custo das aplicações decorrentes da recuperação de créditos resultantes da actividade normal e o respectivo valor de mercado, quando este for inferior àquele.

4 - Os montantes anuais acumulados das perdas por imparidade e outras correcções de valor, referidas no n.º 2 do artigo 35.º, não devem ultrapassar os valores mínimos que resultem da aplicação das normas emanadas da entidade de supervisão.

5 - O regime constante do presente artigo, em tudo o que não estiver aqui especialmente previsto, obedece à regulamentação específica aplicável.

6 - Quando se verifique a anulação de provisões para riscos gerais de crédito, bem como de perdas por imparidade e outras correcções de valor não previstas no n.º 2 do artigo 35.º, são consideradas rendimentos do período de tributação, em primeiro lugar, aquelas que tenham sido aceites como gasto fiscal no período de tributação da respectiva constituição.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 35.º-A (quanto às empresas do sector bancário) na redacção anterior à alteração, renuneração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

As perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas neste artigo correspondem às anteriores “provisões específicas das empresas do sector bancário” e são constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas do Banco de Portugal, de carácter genérico e abstracto (ou seja, incidentes de igual modo sobre todas as entidades supervisionadas), quer pelas entidades sujeitas à sua supervisão, quer pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede noutro Estado-membro da União Europeia (UE), com vista à cobertura de risco específico de crédito e de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações (cfr. art.º 35.º, n.º 2), cujos montantes anuais acumulados não devem exceder os correspondentes à aplicação dos limites mínimos obrigatórios por força dos avisos, instruções e normas emanados da entidade de supervisão (cfr. n.ºs 1 e 4).

Outrossim, a dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade e outras correcções de valor para cobertura de risco específico de crédito e de risco-país (cfr. n.º 1) restringe-se aos créditos resultantes da actividade normal e não abrange as seguintes situações (cfr. n.º 2):

- a) Créditos excluídos pelas normas emanadas da entidade de supervisão;
- b) Créditos dispendo de aval prestado pelo Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais e outras entidades públicas;
- c) Créditos cobertos por direitos reais sobre imóveis ou garantidos por seguro de crédito ou caução (excepto na parte relativa ao descoberto obrigatório);
- d) Créditos sobre titulares de mais de 10% do capital ou membros dos órgãos sociais do sujeito passivo, excepto em caso de pendência de processo de insolvência e de recuperação de empresas, processo de execução ou reclamação judicial ou em tribunal arbitral;
- e) Créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital (ainda que se trate de participação indirecta), excepto em caso de pendência de processo de insolvência e de recuperação de empresas, processo de execução ou reclamação judicial ou em tribunal arbitral.

Tendo em vista a prevenção de práticas evasivas, este artigo define ainda um critério objectivo de imputação na anulação de provisões para riscos gerais de crédito e na reversão de perdas por imparidade e outras correcções de valor não previstas no art.º 35.º n.º 2, no sentido de serem consideradas rendimentos do período de tributação as que tiverem influenciado negativamente a determinação do lucro tributável no período de tributação do respectivo reconhecimento (cfr. n.º 6).

A regulamentação específica aplicável é de aplicação supletiva relativamente ao regime constante deste artigo (cfr. n.º 5).

Ver: art.º 35.º.

Jurisprudência

Impugnação judicial. IRC. Bancos. Provisões. Ilegalidade - I. A lei, nos termos do disposto no art.º 33.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC, delegou para entidade não tributária (o Banco de Portugal) os poderes de definição e limites das provisões admitidas quanto às empresas submetidas à sua fiscalização (sector bancário). II. Neste âmbito, o Banco de Portugal emitiu diversos Avisos contendo a disciplina a tal pertinente, designadamente o Aviso n.º 6/95, onde então se continha tal matéria, nele contendo os casos de constituição obrigatória de provisões e outras de carácter facultativo, estas sujeitas a autorização expressa, caso a caso. III. A verba apurada pela contribuinte, declarada e feita repercutir na auto-liquidação relativa a "reposição de provisões" não pode deixar de ser considerada na determinação do lucro tributável para liquidação adicional ao não ser aceite o montante total para "constituição ou reforço de provisões", ao qual deve ser deduzido, sob pena de dupla tributação (ilegal) (acórdão do TCA Sul de 2009/06/09, Proc. n.º 2855/09).

Artigo 38.º · Desvalorizações excepcionais

1 - Podem ser aceites como perdas por imparidade as desvalorizações excepcionais referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 35.º provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, designadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo deve obter a aceitação da Direcção-Geral dos Impostos, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do primeiro mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excepcionais, acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos, designadamente da decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos, de justificação do respectivo montante, bem como da indicação do destino a dar aos activos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação.

3 - Quando os factos que determinaram as desvalorizações excepcionais dos activos e o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização ocorram no mesmo período de tributação, o valor líquido fiscal dos activos, corrigido de eventuais valores recuperáveis pode ser aceite como gasto do período, desde que:

- a) Seja comprovado o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, através do respectivo auto, assinado por duas testemunhas, e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excepcionais;
- b) O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada activo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal;
- c) 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.

4 - O disposto nas alíneas a) a c) do número anterior deve igualmente observar-se nas situações previstas no n.º 2, no período de tributação em que venha a efectuar-se o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização dos activos.

5 - A aceitação referida no n.º 2 é da competência do director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou do director dos Serviços de Inspeção Tributária, tratando-se de empresas incluídas no âmbito das suas atribuições.

6 - A documentação a que se refere o n.º 3 deve integrar o processo de documentação fiscal, nos termos do artigo 130.º.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Este artigo resulta do novo enquadramento sistemático do regime fiscal aplicável a desvalorizações excepcionais de certos activos, anteriormente constante do art.º 10.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, revogado pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Na sequência do disposto no art.º 35.º, n.º 1, alínea c), este artigo prevê a dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade que consistam em desvalorizações excepcionais - verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis (ou seja, de produção ou regeneração) e propriedades de investimento - provenientes de causas anormais devidamente comprovadas - v.g. desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal (cfr. n.º 1). Correspondem, assim, às reintegrações ou amortizações extraordinárias previstas no Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Nesse sentido, são estabelecidas condições de aceitação diferenciadas consoante o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização dos activos ocorram (cfr. n.º 3) ou não (cfr. n.º 2) no mesmo período de tributação relativamente aos factos que determinaram as desvalorizações excepcionais. Em qualquer dos casos, impõem-se algumas exigências de ordem administrativa - com evidentes preocupações de simplificação e racionalização - para efeitos de comprovação e controlo das desvalorizações excepcionais dos activos (cfr. n.ºs 2 a 4 e 6), sendo que estas apenas se encontram condicionadas a aceitação (prévia) da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) - da competência do director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou, tratando-se de empresas incluídas no âmbito das suas atribuições, do director de serviços da Inspeção Tributária - quando o período de tributação em que se verificaram os factos que as determinaram não coincida com aquele em que ocorram o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização dos activos (cfr. n.ºs 2 e 5).

O montante que concorre para a formação do lucro tributável - ou seja, que é aceite como gasto para efeitos fiscais - não pode exceder o valor líquido fiscal dos activos a que respeitam as desvalorizações excepcionais, deduzido de eventuais valores recuperáveis (v.g. materiais recuperados de demolição de edificação antiga a incorporar na construção de novo prédio) e - no caso de activos reavaliados ao abrigo de legislação de carácter fiscal - sem prejuízo do disposto no art.º 15.º, n.º 2, alínea b), do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Com carácter inovador relativamente ao regime anterior, realça-se a referência expressa às "alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal" no elenco exemplificativo das causas anormais devidamente comprovadas das desvalorizações excepcionais passíveis de reconhecimento como perdas por imparidade

fiscalmente relevantes - v.g. desvalorizações excepcionais decorrentes do abate, nos períodos de tributação de 2010, 2011 ou 2012, de programas e equipamentos informáticos de facturação substituídos em consequência da exigência de certificação de software nos termos do art.º 123.º n.º 9 do Código, embora com dispensa de aceitação prévia [cfr. art.º 101.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011) e 117.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE 2012)].

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 2 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 35.º; art.º 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Doutrina administrativa

Activos não correntes detidos para venda (Circular n.º 8/2011 de 5 de Maio).

Desreconhecimento do activo relativo aos direitos de contratação de jogadores profissionais, por revogação ou rescisão do contrato de trabalho desportivo (Circular n.º 12/2011 de 19 de Maio).

Artigo 39.º · Provisões fiscalmente dedutíveis

1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

- 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 abstracto, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;
- d) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.

2 - A determinação das provisões referidas no número anterior deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação.

3 - Quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respectivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime.

4 - As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do n.º 1 que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo consideram-se rendimentos do respectivo período de tributação.

5 - O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.

6 - O montante anual acumulado das provisões técnicas, referidas na alínea c) do n.º 1, não devem ultrapassar os valores mínimos que resultem da aplicação das normas emanadas da entidade de supervisão.

Anotações

Por Nina Aguiar

A IV Directiva relativa às contas anuais das sociedades (Directiva 78/660/CEE, de 25 de Julho de 1978) estipula (artigo 20.º, n.º 1) que “as provisões têm por objecto cobrir as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência”, acrescentando (n.º 3) que “as provisões não podem ter por objecto corrigir os valores dos elementos do activo”. Uma provisão é, pois, o reconhecimento contabilístico antecipado de uma obrigação de natureza patrimonial que se julga ou se sabe que irá ocorrer no futuro. Não pode ser o reconhecimento contabilístico de uma perda de valor de um activo. No direito fiscal português, tradicionalmente, incluíam-se nas provisões fiscalmente dedutíveis os reconhecimentos de certos tipos de perdas no valor de activos, como os créditos comerciais, e assim aconteceu concretamente com o artigo 39.º do CIRC até à alteração da respectiva redacção efectuada com o Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho. Ao adaptar o CIRC à nova regulação contabilística entrada em vigor em 2010 (o designado Sistema de Normalização Contabilística), o legislador entendeu corrigir este aspecto, pelo que as perdas de valor dos créditos comerciais se encontram agora previstas no artigo 35.º (perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis) e deixaram de ser consideradas provisões.

N.º 1

O n.º 1 enumera taxativamente as provisões dedutíveis, num elenco muito restrito.

Nas alíneas c) e d) prevêem-se provisões para actividades específicas - a actividade seguradora, indústria extractiva e tratamento e gestão de resíduos;

Na al. b) prevêem-se provisões para garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;

Sobra, como categoria mais genérica, a al. a), na qual cabem provisões que cubram qualquer tipo de obrigações patrimoniais futuras, mas impondo-se como condição para a dedutibilidade fiscal de tais provisões que se encontre em curso um processo judicial “por facto que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação”. Exceptuando os casos bem delimitados das alíneas b), c) e d), portanto, para que uma provisão seja fiscalmente aceite é necessário que se encontre em curso um processo judicial, normalmente uma acção interposta pelo credor contra o sujeito passivo, do qual possa resultar a declaração da obrigação do sujeito passivo. É ainda necessário que seja respeitado o princípio da especialização dos exercícios (que o CIRC consagra no artigo 18.º, n.º 1), i.e., é preciso que a obrigação, a ser declarada pelo tribunal, tenha a sua competência temporal (de acordo com o critério da competência económica, também estabelecido no artigo 18.º, n.º 1) no período de tributação em que a provisão é constituída. É evidente que esta última condição nem sempre poderá ser satisfeita. Se se trata, por exemplo, de uma indemnização, por um facto que ocorreu no exercício N, mas a acção judicial é apenas interposta no ano N1, o sujeito passivo não tem a possibilidade de prever a ocorrência da obrigação no exercício N e deverá poder constituir a respectiva provisão no exercício N1.

Menos evidente poderá ser qual o procedimento correcto quando o administrador da empresa se encontre na posse de dados que permitam um juízo de probabilidade de uma obrigação patrimonial futura sem que se encontre em curso qualquer processo judicial. Nesta situação, o critério estrito da norma fiscal pode ocasionar um desfasamento entre o momento em que deve ter lugar o reconhecimento contabilístico da provisão e o momento da sua dedutibilidade fiscal. À luz do princípio de conexão formal entre o cálculo do lucro tributável e o resultado contabilístico, estabelecido no artigo 17.º, n.º 1, podem suscitar-se dúvidas sobre se esse desfasamento é admissível, geradoras de insegurança jurídica para o contribuinte, porque falta na lei portuguesa um preceito como o artigo 19.º, n.º 3 da Lei do Imposto sobre Sociedades espanhol, ou como o artigo 109.º, n.º 4, al. a) do Texto Único dos Impostos sobre o Rendimento italiano, que, complementando o referido princípio de conexão formal, esclareça sobre a possibilidade de se deduzirem fiscalmente gastos relevados contabilisticamente em períodos anteriores. Finalmente, ainda relacionada com o problema da com-

petência temporal das provisões previstas neste preceito, é a questão da possibilidade de constituir a previsão em momento posterior ao que resulta de uma aplicação estrita do critério temporal do artigo 39.º, n.º 1. Por exemplo, tendo sido proposta no ano N acção judicial contra o sujeito passivo em que é reclamado um crédito, pode o sujeito passivo constituir a provisão respectiva apenas no ano N1? Esta é a questão mais discutida até hoje nos tribunais portugueses a propósito de provisões. A jurisprudência portuguesa tem respondido negativamente a esta questão, alicerçada no princípio da especialização dos exercícios. De acordo com a doutrina que tem prevalecido na jurisprudência portuguesa, a competência temporal das provisões resultam da conjugação do princípio da especialização dos exercícios com o princípio da prudência. Este permite antecipar a imputação de um gasto ou de uma perda, em relação ao momento em que estes deverão efectivamente ocorrer, imputando-os ao exercício em que esse gasto ou perda se tornam previsíveis e o seu montante estimável. O momento em que o gasto ou perda se tornam previsíveis e o seu montante estimável marcam a competência temporal dos factos respectivos.

Ao protelar a imputação do gasto ou perda em relação a este momento, o sujeito passivo desrespeita o princípio da especialização dos exercícios (TCAN, 26/10/2006, Proc. n.º 309/04; TCAN, 14/06/2006, Proc. n.º 258/04). No entanto, existem também decisões que, no caso específico que mais releva para o preceito ora em análise, a de encargos que se tornam previsíveis na sequência de processos judiciais em curso, a avaliação do risco se torna subjectivo e devem apoiar-se sobretudo em elementos e informações fornecidos pelos advogados que acompanham o processo, podendo a provisão ser constituída em momento posterior ao da instauração da acção (TCAN, 12/10/2006, Proc. n.º 36/02).

N.º 2

Um aspecto temporal importante, todas as condições impostas pela norma para a dedutibilidade das provisões devem verificar-se no final do período de tributação. As condições existentes no último dia do período impositivo determinam a competência temporal da provisão.

N.º 3

Em linha com a norma contabilística europeia aplicável (NIC 37), a lei fiscal admite que o contribuinte, na quantificação da provisão, atribua à obrigação futura um valor actual pela aplicação de uma taxa de desconto, quando a diferença resultante da aplicação dessa taxa seja significativa

Jurisprudência

TCAN, 26/10/2006, Proc. n.º 309/04; TCAN, 12/10/2006, Proc. n.º 36/02; TCAN, 14/06/2006, Proc. n.º 258/04;

Bibliografia

Duarte Morais, *Apontamentos ao Imposto sobre Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2007, pp. 119-129; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., pp. 401-403.

Disposições relacionadas

Artigo 18.º CIRC.

Por Sandra Videira e Victor Duarte

O regime fiscal das provisões - constante do art.º 34.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho - foi objecto de revisão na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo enumera de modo taxativo as provisões fiscalmente relevantes - ou seja, os gastos fiscais decorrentes de responsabilidades cuja natureza se encontre claramente definida e que, no final do período de tributação (cfr. n.º 2), ainda que de verificação provável ou certa, comportem algum grau de incerteza quanto ao seu montante ou data de ocorrência.

Assim, não são dedutíveis para efeitos fiscais - pelo que, quando reflectidas no resultado líquido do período de tributação, devem ser acrescidas para efeitos da determinação do lucro tributável - quaisquer provisões que não se encontrem expressamente previstas neste artigo (v.g. provisões para reestruturação).

As provisões dedutíveis para efeitos fiscais - e que, nessa medida, concorrem para a formação do lucro tributável - são as seguintes (cfr. n.º 1):

- a) As provisões para obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso - ainda que eventualmente instaurados por iniciativa própria - por factos que determinariam (após o trânsito em julgado de decisão desfavorável) a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação. Nesse sentido, as provisões destinadas a fazer face a encargos não dedutíveis para efeitos fiscais - v.g. multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções de qualquer natureza que não tenham origem contratual ou indemnizações pela verificação de eventos de risco segurável [cfr. art.º 45.º n.º 1 alíneas d) e e)] - não são fiscalmente dedutíveis;
- b) As provisões para garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços (o que constitui inovação relativamente ao regime anterior). O montante anual desta provisão resulta da aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem igual ou inferior à que corresponde à relação entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação (ou seja, no período de constituição ou reforço da provisão e nos dois períodos imediatamente anteriores) e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos [cfr. n.ºs 1 alínea b) e 5]. No regime anterior, admitia-se o reconhecimento como receita antecipada/proveito diferido de uma quantia correspondente a 5% dos valores considerados como proveitos relativamente a obras de carácter plurianual, tendo em vista o respectivo balanceamento com os custos decorrentes de deficiências e deteriorações verificadas durante o prazo de garantia (cfr. n.ºs 10 a 12 da Circular n.º 5/90, aprovada por despacho de 17 de Janeiro de 1990, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais);
- c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas do Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstracto (ou seja, incidentes de igual modo sobre todas as entidades supervisionadas), quer pelas empresas seguradoras sujeitas à sua supervisão, quer pelas sucursais em Portugal de empresas de seguros com sede noutra Estado-membro da União Europeia (UE), cujo montante anual acumulado não exceda os valores mínimos resultantes da aplicação daquelas normas [cfr. n.ºs 1 alínea c) e 6];
- d) As provisões para a reparação de danos de carácter ambiental (cfr. art.º 40.º).

O n.º 4 impõe a consideração como rendimentos para efeitos fiscais - concorrendo para a formação do lucro tributável - das provisões referidas no n.º 1 alíneas a) a c) em caso de não ocorrência dos eventos na base da respectiva constituição ou da respectiva utilização para outros fins.

A reversão das provisões previstas no n.º 1 reconhecidas em períodos de tributação relativamente aos quais o sujeito passivo tenha beneficiado de isenção apenas deve concorrer para a formação do lucro tributável até ao limite do montante que, no período de tributação do respectivo reconhecimento, teria sido aceite para efeitos fiscais, caso não beneficiasse de isenção.

Por último, em caso de ajustamento das provisões ao valor presente (ou actual), o reconhecimento dos gastos relativos ao respectivo desconto obedece igualmente ao regime previsto neste artigo (cfr. n.º 3).

Impõe-se ainda a estrita observância do regime de periodização económica previsto no art.º 18.º, não sendo admitido o reconhecimento - ainda que parcial - de provisões como gastos fiscais de períodos de tributação diversos daquele em que os respectivos pressupostos se devem considerar verificados, sempre que a administração tributária fundamentadamente demonstrar que o reconhecimento de gastos em períodos de tributação subsequentes esteve dirigido para a obtenção de uma vantagem fiscal decorrente da transferência de resultados entre períodos de tributação.

Ver: art.º 18.º; art.º 40.º; art.º 45.º.

Doutrina administrativa

Contratos de construção (Circular n.º 8/2010 de 22 de Julho).

Provisão para garantias a clientes (Circular n.º 10/2011 de 5 de Maio).

Artigo 40.º · Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental

1 - A dotação anual da provisão a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 39.º corresponde ao valor que resulta da divisão dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, nos termos da alínea a) do n.º 3, pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos.

2 - Pode ser aceite um montante anual da provisão diferente do referido no número anterior quando o nível previsto da exploração for irregular ao longo do tempo, devendo, nesse caso, mediante requerimento do sujeito passivo interessado, a apresentar no primeiro período de tributação em que sejam aceites como gastos dotações para a mesma, ser obtida autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos para um plano de constituição da provisão que tenha em conta esse nível de actividade.

3 - A constituição da provisão fica subordinada à observância das seguintes condições:

a) Apresentação de um plano previsional de encerramento da exploração, com indicação detalhada dos trabalhos a realizar com a reparação dos danos de carácter ambiental e a estimativa dos encargos inerentes, e a referência ao número de anos de exploração previsto e eventual irregularidade ao longo do tempo do nível previsto de actividade, sujeito a aprovação pelos organismos competentes;

b) Constituição de um fundo, representado por investimentos financeiros, cuja gestão pode caber ao próprio sujeito passivo, de montante equivalente ao do saldo acumulado da provisão no final de cada período de tributação.

4 - Sempre que da revisão do plano previsional referido na alínea a) do número anterior resultar uma alteração da estimativa dos encargos inerentes à recuperação ambiental dos locais afectos à exploração, ou se verificar uma alteração no número de anos de exploração previsto, deve proceder-se do seguinte modo:

a) Tratando-se de acréscimo dos encargos estimados ou de redução do número de anos de exploração, passa a efectuar-se o cálculo da dotação anual considerando o total dos encargos ainda não provisionado e o número de anos de actividade que ainda restem à exploração, incluindo o do próprio período de tributação da revisão;

b) Tratando-se de diminuição dos encargos estimados ou de aumento do número de anos de exploração, a parte da provisão em excesso correspondente ao número de anos já decorridos deve ser objecto de reposição no período de tributação da revisão.

5 - A constituição do fundo a que se refere a alínea b) do n.º 3 é dispensada quando seja exigida a prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, de acordo com o regime jurídico de exploração da respectiva actividade.

6 - A provisão deve ser aplicada na cobertura dos encargos a que se destina até ao fim do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração.

7 - Decorrido o prazo previsto no número anterior sem que a provisão tenha sido utilizada, total ou parcialmente, nos fins para que foi criada, a parte não aplicada deve ser considerada como rendimento do terceiro período de tributação posterior ao do final da exploração.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 38.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e in-

interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo traduz adaptações nos mecanismos de tributação em sede de IRC para as indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, tendo em consideração que o respectivo ciclo de actividade e as acções de prospecção e de reposição ambiental no encerramento da exploração justificam a definição de um regime específico.

Denominada anteriormente de “provisão para a recuperação paisagística de terrenos”, trata-se de uma provisão fiscalmente dedutível que, constituída pelos sujeitos passivos pertencentes ao sector das referidas indústrias, se destina a cobrir os encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório após o encerramento desta, nos termos da legislação aplicável [cfr. art.º 39.º n.º 1 alínea d)] e cuja dotação anual corresponde:

- a) Ao quociente resultante da divisão dos encargos estimados com a reparação dos danos de carácter ambiental pelo número de anos de exploração previsto relativamente aos mesmos (cfr. n.º 1); ou
- b) A um montante diferente do referido no n.º 1, se o nível previsto da exploração for irregular ao longo do tempo, caso em que o sujeito passivo deve obter autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) para um plano de constituição da provisão que atenda a esse nível de actividade, mediante requerimento a apresentar no primeiro período de tributação em que sejam reconhecidos gastos com dotações para a provisão em apreço (cfr. n.º 2).

A aceitação para efeitos fiscais desta provisão fica condicionada (cfr. n.º 3):

- a) À apresentação de um plano previsional de encerramento da exploração, sujeito a aprovação pelos organismos competentes e cuja revisão em função do desenvolvimento da exploração - acréscimo/diminuição dos encargos estimados com a reparação dos danos de carácter ambiental ou redução/aumento do número de anos de exploração previsto - carece de reflexo no montante da provisão (cfr. n.ºs 3, alínea a), e 4, alíneas a) e b)); e
- b) À constituição de um fundo, representado por investimentos financeiros e eventualmente gerido pelo próprio sujeito passivo, de montante equivalente ao saldo acumulado desta provisão no final de cada período de tributação. Esta condição visa acautelar a disponibilidade dos recursos necessários ao financiamento da reparação dos danos de carácter ambiental à data do encerramento da exploração, sendo dispensada nos casos de exigência de prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, nos termos da regulamentação aplicável [cfr. n.ºs 3, alínea b), e 5].

A dedutibilidade fiscal desta provisão encontra-se ainda condicionada à sua aplicação na cobertura dos referidos encargos até ao termo do terceiro período de tributação subsequente ao do encerramento da exploração, devendo, em caso de incumprimento (v.g. utilização para outros fins ou não aplicação no prazo referido), ser efectuada a correspondente correcção para efeitos fiscais com referência àquele período de tributação (cfr. n.ºs 6 e 7).

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 2 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 39.º; art.º 48.º

SUBSECÇÃO V - REGIME DE OUTROS ENCARGOS

Artigo 41.º - Créditos incobráveis

1 - Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas do período de tributação desde que:

- a) Tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução, de 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, de 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 respectivo regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais e, neste caso, o seu valor não ultrapasse o montante de € 750; e
- b) Não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.

2 - Sem prejuízo da manutenção da obrigação para efeitos civis, a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis nos termos do número anterior ou ao abrigo do disposto no artigo 36.º fica ainda dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 39.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo elenca as condições necessárias para a consideração directa dos créditos incobráveis como gastos fiscais do período de tributação (isto é, sem o respectivo reconhecimento a coberto das perdas por imparidade previstas no art.º 36.º).

Desde logo, a incobrabilidade de tais créditos tem que resultar de uma das situações expressamente previstas no n.º 1 alínea a), a saber:

- a) Processo de insolvência e de recuperação de empresas, regulado desde 18 de Setembro de 2004 pelo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março (ou equivalente em tribunal estrangeiro);
- b) Processo de execução, cuja regulamentação legal consta do Código de Processo Civil (CPC) (ou equivalente em tribunal estrangeiro);
- c) Procedimento extrajudicial de conciliação (PEC) para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento (IAPMEI), nos termos do Decreto-Lei n.º 316/98, de 20 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 201/2004, de 18 de Agosto;
- d) Decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais (v.g. fornecimento de água, energia eléctrica, gás natural, etc.) ou de créditos que se encontrem prescritos de acordo com o respectivo regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais (cfr. Lei n.º 23/96, de 26 de Julho) - neste caso, se o seu valor for igual ou inferior a € 750 [cfr. redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011)].

Em quaisquer outras situações (v.g. nos vulgos acordos particulares de "perdão de dívidas"), o regime em apreço não se mostra aplicável. Por outro lado, a incobrabilidade dos créditos apenas se considera verificada na data do trânsito em julgado da sentença ou decisão de que resulte, de modo comprovado e inequívoco, a absoluta impossibilidade de cobrança dos créditos, pelo que, tratando-se de insolvência em que seja declarado aberto o incidente de qualificação com carácter limitado e não sendo requerido o complemento da sentença (cfr. art.º 39.º do CIRE), o regime em análise é inaplicável.

Impõe-se ainda a estrita observância do regime de periodização económica previsto no art.º 18.º, não sendo admitido o reconhecimento - ainda que parcial - de créditos incobráveis como gastos fiscais de períodos de tributação diversos daquele em que a respectiva incobrabilidade se deve considerar verificada, sempre que a administração tributária fundamentadamente demonstrar que o reconhecimento de gastos em períodos de tributação subsequentes esteve dirigido para a obtenção de uma vantagem fiscal decorrente da transferência de resultados entre períodos de tributação.

Outrossim, é condição necessária para a consideração directa dos créditos incobráveis como gasto fiscal do período de tributação não ter sido admitida a correspondente perda por imparidade (v.g. créditos não resultantes da actividade normal do sujeito passivo) ou, tendo-o sido, esta se mostrar insuficiente [cfr. n.º 1 alínea b)], donde a dedutibilidade de tais créditos para efeitos fiscais deve operar, sempre que possível, pela via das correspondentes perdas por imparidade (cfr. art.º 36.º). Contudo, o n.º 1 alínea b) parece ser delimitado negativamente pelo art.º 268.º, n.º 3, do CIRE, admitindo-se o reconhecimento como gasto para efeitos fiscais do valor de créditos objecto de redução ao abrigo de planos de insolvência ou de pagamentos, ainda que relativamente aos mesmos fosse admitida perda por imparidade e o sujeito passivo (credor) não a tenha reconhecido.

A dedutibilidade de tais créditos para efeitos fiscais fica ainda condicionada à existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do correspondente gasto fiscal, o qual fica assim obrigado ao reconhecimento daquele montante como rendimento para efeitos de apuramento do lucro tributável. Este tratamento não prejudica, como é óbvio, a manutenção da obrigação para efeitos civis [cfr. n.º 2, aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011)]. Para o efeito, afigura-se como prova idónea, satisfazendo os condicionalismos enunciados, qualquer meio de comunicação escrita (v.g. carta, ofício, telex, telefax, telegrama), emitido pelo devedor (incluindo assinatura e carimbo) ou seu representante (v.g. administradores da insolvência) e na posse do sujeito passivo, com menção expressa da tomada de conhecimento do reconhecimento como gasto fiscal na esfera deste e evidenciando o respectivo montante. Evita-se assim a dedução de um gasto fiscal pelo sujeito passivo sem que o devedor fique obrigado a reconhecer o mesmo montante como rendimento.

O montante que concorre para a formação do lucro tributável - ou seja, que é aceite para efeitos fiscais - é apenas o dos créditos incobráveis relevados na contabilidade e não inclui quaisquer outros valores (v.g. juros de mora, penalidades contratuais e indemnizações) que, não tendo sido debitados ao cliente (devedor) nem contabilizados pelo sujeito passivo (credor), tenham sido apenas exigidos em sede de acção cível declarativa ou executiva.

Se, ulteriormente, os créditos considerados como incobráveis vierem a ser objecto de recuperação total ou parcial, o sujeito passivo deve reconhecer o correspondente rendimento para efeitos de apuramento do lucro tributável com referência ao período de tributação em que deixaram de se verificar os pressupostos da respectiva incobrabilidade.

Ver: art.º 18.º; art.º 36.º.

Doutrina administrativa

Créditos incobráveis - art.ºs 37.º do Código do IRC e 119.º n.º 3 do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF) (Circular n.º 12/96 de 13 de Novembro).

Créditos incobráveis (Informação vinculativa - Proc. n.º 1759/93, com despacho concordante do subdirector-geral, de 1993-11-08 e Proc. n.º 3783/2002, com despacho concordante da directora de serviços do IRC, de 2004/09/04).

Descongestionamento das pendências judiciais (Informação vinculativa - Proc. n.º 2253/06, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição do director-geral dos impostos, de 2006/12/07).

Jurisprudência

IRC. Custo fiscal. Crédito incobrável. Liquidação. Fundamentação. Direito à fundamentação do acto administrativo - I. O vício por falta ou insuficiência de fundamentação é formal e não substancial, achando-se fundamentada a liquidação que revela as razões por que a ela se procedeu, ainda que essas razões sejam

substancialmente incapazes de sustentar o acto que, neste caso, enfermará de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e/ou de direito. II. Não constitui custo fiscal o crédito da contribuinte sobre uma sociedade sediada em Espanha, só porque esta sociedade se declarou incapaz de proceder ao pagamento e veio, mesmo, a dissolver-se, sem qualquer diligência da contribuinte para a sua cobrança (acórdão do STA de 2006/02/22, Proc. n.º 1077/05).

Artigo 42.º - Reconstituição de jazidas

1 - Os sujeitos passivos que exerçam a indústria extractiva de petróleo podem deduzir, para efeitos da determinação do lucro tributável, o menor dos seguintes valores, desde que seja investido em prospecção ou pesquisa de petróleo em território português dentro dos três períodos de tributação seguintes:

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

2 - No caso de não se terem verificado os requisitos enunciados no n.º 1, deve efectuar-se a correcção fiscal ao resultado líquido do período de tributação em que se verificou o incumprimento.

3 - A dedução referida no n.º 1 fica condicionada à não distribuição de lucros por um montante equivalente ao valor ainda não investido nos termos aí previstos.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 37.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Os encargos destinados à reconstituição de jazidas previstos neste artigo correspondem à anterior "provisão para reconstituição de jazigos" e consistem na dedução para efeitos de apuramento do lucro tributável, por parte dos sujeitos passivos que exerçam a actividade de indústria extractiva de petróleo, de um montante correspondente a 30% do valor bruto das vendas do petróleo produzido nas áreas de concessão efectuadas no período de tributação a que se refere a dedução ou, se inferior, a 45% da matéria colectável que seria apurada na ausência desta dedução (cfr. n.º 1 alíneas a) e b)).

A dedução em apreço é condicionada cumulativamente:

- a) Ao seu investimento efectivo em actividades de prospecção ou pesquisa de petróleo em território português até ao termo do terceiro período de tributação subsequente, devendo, em caso de incumprimento (v.g. utilização para outros fins ou não aplicação no prazo referido), ser efectuada a correspondente correcção para efeitos fiscais ao resultado líquido do período de tributação em que aquele se verificar (cfr. n.ºs 1 e 2); e
- b) À não distribuição de lucros por um montante equivalente ao valor (acumulado) ainda não investido nos termos previstos no n.º 1 (cfr. n.º 3).

Trata-se de encargos que não são reconhecidos como gastos contabilísticos, decorrendo a sua consideração para efeitos fiscais da correspondente relevação extracontabilística (ou seja, concorrem para a formação do lucro tributável enquanto correcção de natureza fiscal).

Ver: art.º 48.º.

Artigo 43.º · Realizações de utilidade social

1 - São também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, 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 Direcção-Geral dos Impostos, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respectivos familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

2 - São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com contratos de 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.

3 - O limite estabelecido no número anterior é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

4 - Aplica-se o disposto nos n.ºs 2 e 3 desde que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições, à excepção das alíneas d) e e), quando se trate de seguros de doença, de acidentes pessoais ou de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez:

- a) Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação colectiva de trabalho para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;
- b) Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho;
- c) Sem prejuízo do disposto no n.º 6, a totalidade dos prémios e contribuições previstos nos n.ºs 2 e 3 deste artigo 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) Sejam efectivamente 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 respectiva entidade de supervisão, e desde que seja apresentada prova dos respectivos pressupostos pelo sujeito passivo;
- e) 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 colectiva de trabalho ou de outro regime legal especial, ao caso aplicáveis;
- f) 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, direcção efectiva 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 Directiva 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;
- g) Não sejam considerados rendimentos do 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.

5 - Para os efeitos dos limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3, não são considerados os valores actuais dos encargos com pensionistas já existentes na empresa à data da celebração do contrato de seguro ou da integração em esquemas complementares de prestações de segurança social previstos na respectiva legislação, devendo esse valor, calculado actuarialmente, ser certificado pelas seguradoras ou outras entidades competentes.

6 - As contribuições destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões previstas no n.º 2 do pessoal no activo em 31 de Dezembro do ano anterior ao da celebração dos contratos de seguro ou da entrada para fundos de pensões, por tempo de serviço anterior a essa data, são igualmente aceites como gastos nos termos e condições estabelecidos nos n.ºs 2, 3 e 4, podendo, no caso de aquelas responsabilidades ultrapassarem os limites estabelecidos naqueles dois primeiros números, mas não o dobro dos mesmos, o montante do excesso ser também aceite como gasto, anualmente, por uma importância correspondente, no máximo, a um sétimo daquele excesso, sem prejuízo da consideração deste naqueles limites, devendo o valor actual daquelas responsabilidades ser certificado por seguradoras, sociedades gestoras de fundos de pensões ou outras entidades competentes.

7 - As contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com benefícios de reforma, quando efectuadas em consequência de alteração dos pressupostos actuariais em que se basearam os cálculos iniciais daquelas responsabilidades e desde que devidamente certificadas pelas entidades competentes, podem também ser aceites como gastos nos seguintes termos:

- a) No período de tributação em que sejam efectuadas, num prazo máximo de cinco, contado daquele em que se verificou a alteração dos pressupostos actuariais;
- b) Na parte em que não excedam o montante acumulado das diferenças entre os valores dos limites previstos nos n.ºs 2 ou 3 relativos ao período constituído pelos 10 períodos de tributação imediatamente anteriores ou, se inferior, ao período contado desde o período de tributação da transferência das responsabilidades ou da última alteração dos pressupostos actuariais e os valores das contribuições efectuadas e aceites como gastos em cada um desses períodos de tributação.

8 - Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, não são consideradas as contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades com pensionistas, não devendo igualmente ser tidas em conta para o cálculo daquelas diferenças as eventuais contribuições efectuadas para a cobertura de responsabilidades passadas nos termos do n.º 6.

9 - Os gastos referidos no n.º 1, quando respeitem a creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%.

10 - No caso de incumprimento das condições estabelecidas nos n.ºs 2, 3 e 4, à excepção das referidas nas alíneas c) e g) deste último número, ao valor do IRC liquidado relativamente a esse período de tributação deve ser adicionado o IRC correspondente aos prémios e contribuições considerados como gasto em cada um dos períodos de tributação anteriores, nos termos deste artigo, agravado de uma importância que resulta da aplicação ao IRC correspondente a cada um daqueles períodos de tributação do produto de 10% pelo número de anos decorridos desde a data em que cada um daqueles prémios e contribuições foram considerados como gastos, não sendo, em caso de resgate em benefício da entidade patronal, considerado como rendimento do período de tributação a parte do valor do resgate correspondente ao capital aplicado.

11 - No caso de resgate em benefício da entidade patronal, não se aplica o disposto no número anterior se, para a transferência de responsabilidades, forem celebrados contratos de seguro de vida com outros seguradores, que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste

território em livre prestação de serviços, ou se forem efectuadas contribuições para fundos de pensões constituídos de acordo com a legislação nacional, ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva 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, em que, simultaneamente, seja aplicada a totalidade do valor do resgate e se continuem a observar as condições estabelecidas neste artigo.

12 - No caso de resgate em benefício da entidade patronal, o disposto no n.º 10 pode igualmente não se aplicar, se for demonstrada a existência de excesso de fundos originada por cessação de contratos de trabalho, previamente aceite pela Direcção-Geral dos Impostos.

13 - Não concorrem para os limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 as contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação:

a) Das normas internacionais de contabilidade por determinação do Banco de Portugal às entidades sujeitas à sua supervisão, sendo consideradas como gastos durante o período transitório fixado por esta instituição;

b) Do Plano de Contas para as Empresas de Seguros em vigor, aprovado pelo Instituto de Seguros de Portugal, sendo consideradas como gastos, de acordo com um plano de amortização de prestações uniformes anuais, por um período transitório de cinco anos contado a partir do exercício de 2008;

c) Das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia ou do SNC, consoante os casos, sendo consideradas como gastos, em partes iguais, no período de tributação em que se aplique pela primeira vez um destes novos referenciais contabilísticos e nos quatro períodos de tributação subsequentes.

14 - A Direcção-Geral dos Impostos pode autorizar que a condição a que se refere a alínea b) do n.º 4 deixe de verificar-se, designadamente, em caso de entidades sujeitas a processos de reestruturação empresarial, mediante requerimento, a apresentar até ao final do período de tributação da ocorrência das alterações, em que seja demonstrado que a diferenciação introduzida tem por base critérios objectivos.

15 - Consideram-se incluídos no n.º 1 os gastos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal do sujeito passivo, verificados os requisitos aí exigidos.

Anotações

Por Ana Marinho

Renumerado pelo Decreto-lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, corresponde ao anterior artigo 40.º do CIRC.

1 - As realizações de utilidade social são gastos do período de tributação dedutíveis no apuramento do lucro tributável, relacionados com o apoio social aos trabalhadores do sujeito passivo. Para esta consideração é necessário que os gastos sejam feitos em benefício do pessoal, dos reformados e dos familiares dos funcionários da empresa; têm de revestir carácter geral e não podem ter a natureza de rendimentos de trabalho dependente ou, caso se enquadrem neste conceito, têm de ser de complexa individualização em relação a cada beneficiário.

2 - Estas realizações são, essencialmente, de duas ordens:

- gastos relativos à manutenção de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas. Consideram-se incluídas as despesas coma aquisição de passes sociais em benefício do pessoal do sujeito passivo.

As despesas são consideradas na sua totalidade, com excepção das que respeitam a creches, lactários e jardins-de-infância, que são consideradas em valor correspondente a 140%.

- despesas suportadas com contratos de seguros de doença, de acidentes pessoais, de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis e para regimes complementares de segurança social (desde que garantam exclusivamente benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência).

Estas despesas são consideradas até ao limite de 15% das despesas com o pessoal ou, de 25%, caso os trabalhadores não tenham direito a pensões da segurança social. Para determinar estes limites não são considerados os valores actuais dos encargos com pensionistas já existentes na empresa à data da celebração do contrato de seguro ou de integração em esquemas complementares de prestações de segurança social. Não concorrendo para estes limites as contribuições suplementares previstas no n.º 13 deste artigo.

Esta dedução está dependente da verificação cumulativa dos requisitos previstos no n.º 4 deste artigo.

3 - Para aferir do limite de 15% das despesas com o pessoal importa considerar a informação vinculativa emanada pela administração tributária, no processo 695/96, no despacho de 21/06/1996, SEAF que estabelece que, *«para efeitos do n.º 2, do artigo 43.º do CIRCS, são consideradas despesas com o pessoal todas as que, tendo a natureza genérica de remunerações, sejam objecto de descontos obrigatórios para a segurança social ou para qualquer outro regime substitutivo.»*

4 - As contribuições para cobertura de responsabilidades com pensões, do pessoal no activo em 31 de Dezembro do ano anterior ao da celebração dos contratos de seguro ou da entrada para fundos de pensões, anteriores a esse período também são aceites como gastos. Caso não ultrapassem o dobro dos 15% ou, dos 25%, consoante o caso, um sétimo do excesso em causa pode ser considerado gasto.

5 - As contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com benefícios de reforma são consideradas gastos quando: sejam efectuadas em consequência da alteração dos pressupostos actuariais dos cálculos iniciais; certificação pelas entidades competentes; sejam consideradas no período de tributação em que sejam efectuadas, no prazo máximo de 5 exercícios após a verificação da alteração.

Apenas é dedutível a parte que não exceda o montante acumulado das diferenças entre os valores dos limites de 15% ou, 25% (relativos ao período dos 10 exercícios imediatamente anteriores ou, quando inferior, contado desde o período de tributação da transferência das responsabilidades ou da última alteração dos pressupostos actuariais) e os valores das contribuições efectuadas e aceites como gastos em cada um desses exercícios - não sendo, neste caso, consideradas as contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades com pensionistas.

6 - No caso de incumprimento dos limites de 15% ou 25% e dos requisitos previstos no n.º 4 deste artigo, com excepção das alíneas c) e g), ao valor do IRC apurado no exercício em questão é acrescentado o valor de IRC relativo a todas as contribuições consideradas como gastos, ao qual acresce o produto de 10% pelo número de anos decorridos desde que cada uma das contribuições foi considerada como gasto.

7 - Só não se verificam as consequências do incumprimento nos casos de resgate em benefício da entidade patronal se, for demonstrada a existência de excesso de fundos originada pela cessação de contratos de trabalho, previamente aceite pela Direcção-Geral dos Impostos ou, se para a transferência de responsabilidades, forem celebrados contratos de seguro vida com vinculação ao território nacional. Estabeleceu a administração fiscal, em informação vinculativa, referente ao processo n.º 1020/96, que:

« 1. A empresa tomadora do seguro deverá documentar o seu pedido de resgate com:

a) A declaração de que irá subscrever uma nova apólice com as mesmas características em outra companhia seguradora;

b) A identificação dessa outra companhia seguradora;

c) A proposta e condições do novo contrato de seguro a celebrar com a outra companhia seguradora;

d) O pedido/autorização para que o cheque seja emitido à ordem da outra companhia seguradora pelo seu montante total.

2. A empresa seguradora que receber o pedido de resgate nestas condições deverá:

a) Não tributar o valor de resgate;

b) Informar a outra companhia seguradora sobre:

- i) Qual o montante dos prémios pagos por pessoa segura e respectiva data de pagamento;
- ii) Data do início da apólice e respectiva periodicidade;
- iii) Montante e data do pagamento do valor do resgate por pessoa segura.

Relativamente a apólices de seguros que confirmam direitos adquiridos aos respectivos beneficiários, foi também sancionado o mesmo entendimento no sentido de não se proceder à tributação da parte do valor do resgate que constitui rendimento, em virtude de não haver efectiva disponibilização do mesmo, mas, desde que o montante total do resgate seja aplicado em novo contrato de seguro com as mesmas características bem definidas. Nestas situações a companhia de seguros, no seu texto informativo referenciado no ponto 2, deverá indicar, também, que as respectivas apólices conferem direitos adquiridos.»

Jurisprudência

Acórdão STA, processo n.º 01079/03, de 29 de Outubro

Falência - Activo imobilizado - Venda judicial - Massa falida - Mais valias - Menos valias

«I - A venda de bens que integravam o activo imobilizado de uma sociedade entretanto declarada falida, efectuada nos autos de liquidação do respectivo activo, não integra o conceito de mais-valias e menos-valias previsto no art.º 43.º do CIRC.

II - Com efeito, com a declaração de falência, não há mais activo imobilizado, qua tale, sendo, antes, todos os bens apreendidos, passando a constituir um novo património, a chamada "...": um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, primeiramente, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos.»

Acórdão STA, processo n.º 02369/08, de 24 de Junho

Realizações de utilidade social - Custos - Contrato de seguro

«1. Por serem conexionáveis com o proveitos, podem constituir custos fiscais, certas realizações de carácter social, como os seguros de vida, desde que enquadráveis na norma do art.º 38.º do CIRC;
2. Por força do n.º 5 desta norma então vigente, o prémio de seguro pago pela empresa relativo a trabalhadores seus beneficiários só constituía um seu custo se tal seguro abrangesse a generalidade dos trabalhadores e sem possibilidade de previamente quantificar de forma directa o benefício auferido por cada um deles;
3. Prevendo o contrato de seguro firmado entre a empresa e a companhia de seguros, previamente e de forma directa e diferenciada para cada um dos trabalhadores, o montante do capital certo a auferir no final ou termo do mesmo (seis anos) e podendo mesmo ser resgatado pelo trabalhador antes desse termo, não obedece o mesmo à estatuição de tal norma, não constituindo um custo fiscal o prémio pago.»

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 40.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este artigo confere relevância fiscal aos encargos suportados facultativamente pelo sujeito passivo com realizações de utilidade social, definindo o respectivo regime.

Assim, concorrem para a formação do lucro tributável os seguintes gastos do período de tributação (incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis), suportados em benefício dos trabalhadores ou dos pensionistas do sujeito passivo e respectivos familiares, sendo condição *sine qua non* da dedutibilidade fiscal destes encargos terem carácter geral e não revestirem a natureza de rendimentos da categoria A do IRS ou, revestindo-o, serem de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários (cfr. n.º 1):

- a) Manutenção facultativa de creches, lactários e jardins-de-infância (sendo majorados em 40% - cfr. n.º 9);
- b) Manutenção facultativa de cantinas, bibliotecas e escolas;
- c) Outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI).

De igual modo, concorrem para a formação do lucro tributável os gastos suportados com seguros de doença e de acidentes pessoais ou 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 (incluindo os órgãos sociais), até ao limite de 15% - ou 25% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social (ou seja, se não estiverem sujeitos a descontos para a segurança social institucionalizada, ainda que inseridos como trabalhadores dependentes) - das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação (cfr. n.ºs 2 e 3) e sujeitos à verificação cumulativa das condições previstas nos n.ºs 4 e seguintes (v.g. quanto ao critério de concessão dos benefícios em apreço). Trata-se, em regra, de gastos que, na perspectiva dos trabalhadores, constituem meras expectativas, uma vez que, sendo os benefícios ou regalias de usufruição diferida e incerta, inexistente um direito adquirido e efectivo aos mesmos.

O n.º 13 prevê um regime transitório, aplicável à generalidade dos sujeitos passivos de imposto (o que constitui novidade relativamente à redacção anterior e se justifica por razões de equidade), em matéria de dedutibilidade fiscal das contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação dos novos referenciais contabilísticos, as quais não concorrem para os limites definidos nos n.ºs 2 e 3.

Em qualquer caso, o facto de alguns trabalhadores optarem por não ser abrangidos por determinadas realizações de utilidade social não afasta o correspondente carácter de generalidade.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada nos n.ºs 1, 12 e 14 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 18.º; art.º 92.º; art.º 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Doutrina administrativa

Amplitude do conceito de despesas com pessoal, para efeitos do limite do n.º 2 do art.º 40.º do Código do IRC (Informação vinculativa - Proc. n.º 695/1996, com despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 1996/06/21).

Transformação de um plano de pensões em PPR/E. Momento da sujeição a tributação das importâncias aplicadas (Informação vinculativa - Proc. n.º 1948/03, com despacho concordante da directora de serviços do IRS, de 2004/10/20).

Realizações de utilidade social - Enquadramento fiscal, em sede de IRC e IRS, de atribuição de "senhas de ensino" aos trabalhadores e reformados de uma empresa (Informação vinculativa - Proc. n.º 1151/2003, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, de 2005/02/03).

Reconhecimento fiscal dos custos relativos ao acréscimo das responsabilidades por pensões de reforma e de sobrevivência, em resultado da aplicação das normas internacionais de contabilidade (Informação vinculativa - Proc. n.º 3409/2005, com despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 2006/01/19).

Aplicação do regime do art.º 86.º do Código do IRC em exercícios em que existem prejuízos fiscais (Informação vinculativa - Proc. n.º 3469/2005, com despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 2006/01/19).

Aplicação da limitação prevista no art.º 86.º do Código do IRC (Informação vinculativa - Proc. n.º 1263/2006, com despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 2008/01/04).

Possibilidade de opção entre diferentes benefícios fiscais (Informação vinculativa - Proc. n.º 2957/2008, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2008/10/22).

Impacto fiscal do alargamento do período transitório fixado pelo Banco de Portugal, com o Aviso n.º 7/2008, de 17 de Outubro (Informação vinculativa - Proc. n.º 3433/2009, com despacho concordante do subdirector-geral, de 2010/03/12).

Jurisprudência

Impugnação judicial. IRC. Realizações de utilidade social. Custos. Contrato de seguro - I. Por serem conexíveis com os proveitos, podem constituir custos fiscais certas realizações de carácter social, como os seguros de vida, desde que enquadráveis na norma do art.º 38.º do Código do IRC. II. Por força do n.º 5 desta norma então vigente, o prémio de seguro pago pela empresa relativo a trabalhadores e seus beneficiários só constituía um seu custo se tal seguro abrangesse a generalidade dos trabalhadores e sem possibilidade de previamente quantificar de forma directa o benefício auferido por cada um deles. III. Prevendo o contrato de seguro firmado entre a empresa e a companhia de seguros, previamente e de forma directa e diferenciada para cada um dos trabalhadores, o montante do capital certo a auferir no final ou termo do mesmo (seis anos) e podendo mesmo ser resgatado pelo trabalhador antes desse termo, não obedece o mesmo à estatução de tal norma, não constituindo um custo fiscal o prémio pago (acórdão do TCA Sul de 2008/06/24, Proc. n.º 2369/08).

Artigo 44.º · Quotizações a favor de associações empresariais

1 - É considerado gasto do período de tributação, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor correspondente a 150% do total das quotizações pagas pelos associados a favor das associações empresariais em conformidade com os estatutos.

2 - O montante referido no número anterior não pode, contudo, exceder o equivalente a 2% do volume de negócios respectivo.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 41.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Visando a promoção do associativismo das empresas na defesa dos seus interesses, este artigo prevê um incentivo fiscal que consiste na majoração extracontabilística dos gastos relativos a quotizações (obrigatórias ou facultativas) suportadas a favor de associações empresariais (residentes ou não em território português) em 50% (cfr. n.º 1), desde que comprovadamente indispensáveis para a realização de rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (cfr. art.º 23.º).

A dedutibilidade de tais quotizações após majoração tem como limite máximo o montante equivalente a 2% do respectivo volume de negócios (cfr. n.º 2), mas este limite apenas restringe a majoração e em caso algum a dedutibilidade fiscal do gasto reconhecido na contabilidade (desde que conforme ao regime geral de aceitação de gastos para efeitos fiscais previsto no art.º 23.º).

Ver: art.º 23.º.

Doutrina administrativa

Enquadramento fiscal de quotizações para associações empresariais com sede no estrangeiro (Informação vinculativa - Proc. n.º 500/05, com despacho concordante do subdirector-geral dos impostos, de 2005/07/20).

Artigo 45.º - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

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

- a) O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;
- 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 actividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;
- c) Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar;
- d) As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;
- e) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;
- f) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, 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, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;
- g) Os encargos não devidamente documentados;
- 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;
- 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 activo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;
- 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;
- l) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto 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;
- m) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao 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, directa ou indirectamente, 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.
- o) A contribuição sobre o sector bancário.

2 - Tratando-se de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, para efeitos de dedução dos correspondentes encargos, poderá ser fixado por portaria do Ministro das Finanças o número máximo de veículos e o respectivo valor.

3 - A 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, bem

como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.

4 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, 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.

5 - A Direcção-Geral dos Impostos deve disponibilizar a informação relativa à situação cadastral dos sujeitos passivos relevante para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1.

6 - No caso de não se verificar o requisito enunciado na alínea m) do n.º 1, 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.

7 - Para efeitos da verificação da percentagem fixada na alínea n) do n.º 1, considera-se que o beneficiário detém indirectamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais.

Anotações

Por Ana Marinho

Renumerado pelo Decreto-lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, corresponde ao anterior artigo 42.º.

Estabelece este artigo os casos em que, mesmo considerados como custos de exercício, os encargos não são dedutíveis para efeitos fiscais. Constitui uma delimitação negativa dos encargos dedutíveis, desde que o encargo se enquadre em alguma das previsões deste artigo, dispensa-se o juízo de indispensabilidade.

1 - Não se verifica a dedutibilidade de encargos quando os documentos sejam emitidos por entidades cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente, nos casos em que a administração fiscal possui razões fundamentadas para acreditar que esta não está, nem vai, ser exercida. É da competência da Direcção-Geral dos Impostos disponibilizar a informação relativa à informação cadastral destas entidades.

2 - Englobam-se na previsão da alínea d), do n.º 1 deste artigo os casos em que são devidas custas pelos processos em que o contribuinte é responsável pelo incumprimento e, ainda, no caso de juros de mora devidos pelo não pagamento, em prazo, de dívidas tributárias. Tal como determina a informação vinculativa emanada do processo n.º 1942/2007, com despacho em 2 de Outubro de 2008, a qual se passa a citar:

«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", estatuida 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 proveitos 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.»

3 - Quanto às indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável, refira-se a informação vinculativa emanada do processo n.º 609/96, com despacho em 1996/04/30:

«Nos casos de indemnizações suportadas directamente pela empresa pela verificação de eventos de risco segurável, observar-se-á o seguinte:

a) Tratando-se de custos obrigatoriamente suportados pela empresa pelo facto de o valor da franquia estabelecida no contrato de seguro ser superior ao da indemnização, tal situação não é passível de enquadramento no âmbito da alínea e) do n.º 1 do art.º 42.º do Código do IRC, sendo tais custos reconhecidos para efeitos fiscais, nos termos do art.º 23.º do mesmo Código;

b) No caso de custos suportados voluntariamente pela empresa, como forma de evitar acréscimos em custos futuros, desde que o aumento de custos que esta registaria pelo agravamento dos prémios de seguro seja, efectivamente, superior ao valor das indemnizações por si pagas directamente, o valor destas últimas será, também, reconhecido como custo fiscal, nos termos do art.º 23.º do Código do IRC.»

4 - Relativamente ao regime das ajudas de custo e encargos não devidamente documentados vejam-se as anotações n.ºs 6, 7 e 8 ao artigo 23.º do CIRC.

Jurisprudência

Acórdão n.º 024627, de 3 de Maio de 2000

Custos de exercício - Juros moratórios - Dedução de encargos

«I - Os juros de mora relativos a impostos, sejam estes impostos dedutíveis ou não aos proveitos (abrangidos ou não pelo art.º 41.º do CIRC), não são fiscalmente dedutíveis aos proveitos na determinação do lucro tributável, nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 41.º do CIRC.

II - Esta solução normativa baseia-se numa certa concepção moralista do direito fiscal e na unidade e coerência do direito fiscal, pois seria intolerável que o legislador obrigasse, por um lado, a pagar os impostos a tempo e horas e, depois, permitisse que se tirassem proveitos do incumprimento.

III - O apelo à identidade da natureza dos juros de mora relativamente aos impostos de que são obrigação acessória não justificaria a exclusão dos juros de mora como custos em todos os tipos de impostos, como decorre da lei, pois no caso dos impostos fiscalmente dedutíveis também eles o deveriam ser.»

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 42.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

N.º 1

No elenco que se apresenta na disposição em análise excluem-se da dedutibilidade para efeitos de determinação do lucro tributável os encargos aí descritos, mesmo que na contabilidade apareçam como “gastos” relativamente ao período de tributação em questão.

Atente-se a preocupação do legislador em explicitar as situações que não conferem dedutibilidade, com vista a evitar abusos e aproveitamento de situações injustificadas.

Pode mesmo dizer-se que a enumeração apresentada neste preceito é taxativa e reporta-se aos gastos que, tendo sido efectiva e comprovadamente suportados pelas empresas não podem ser tidos em conta para efeitos de cálculo do lucro tributável. Admite-se que esta situação possa colidir com a tributação pelo lucro real, pois o lucro tributável poderá ser diferente do lucro real, já que o gasto, porque comprovado, continua a influenciar o cálculo do lucro, mas nunca poderá ser tido em conta para efeitos fiscais.⁵⁰

Além disso, as situações presentes no texto da disposição objecto de análise e comentário poderão, de acordo com Castro Tavares⁵¹, ser agrupadas em três grupos, e a saber:

⁵⁰ Para maiores desenvolvimentos, veja-se Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, 2007.

⁵¹ Veja-se Castro Tavares, «Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, 1999.

- a) Um primeiro grupo, onde inserimos as normas de mera técnica de quantificação do imposto, como sejam a proibição da dedução da colecta do IMI ou do IRC [art.º 45.º, n.º 1, alínea a)]. Neste caso, não necessita de haver qualquer justificação, pois é o legislador que decide quanto à taxa efectiva de ambos os impostos.
- b) Num segundo grupo encontra-se a proibição da dedução de gastos que ofendam certos valores centrais da ordem jurídica, tais como valores relativos a multas e juros compensatórios [(art.º 45.º, n.º 1, alínea d)], reforçando-se a sua natureza sancionatória e o seu impacto financeiro por intermédio da proibição da sua dedutibilidade.
- c) Finalmente, temos um grupo em que os gastos não dedutíveis para efeitos fiscais poderão situar-se na zona de confluência entre a esfera privada dos sócios e a esfera empresarial. Nesta situação temos por exemplo as despesas com ajudas de custo e compensações pela deslocação do trabalhador [(art.º 45.º, n.º 1, alínea f)].⁵²

A jurisprudência tem também sido bastante produtiva nestas matérias, assim, destaque-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 07-01-2009, Processo n.º 0893/08, onde se ilustra bem a situação da alínea g) do n.º 1 da disposição agora objecto de análise e comentário, nos seguintes termos: «I - Os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores. II - A aquisição destes cheques consiste na mera troca de meios de pagamento e não traduz um custo fiscalmente dedutível, pois só há despesa no momento em que é adquirido o combustível. III - Se é desconhecido o destino dado a tais cheques, estes devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, conseqüentemente, tributados autonomamente».^{53 54}

Sobre a mesma matéria destaque-se ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo 00350/04.7BEBRG, de 25-09-2008, onde pode ler-se: «I - Despesas confidenciais, para efeitos da alínea g), do n.º 1, do art. 42.º, do CIRC, são despesas que não são especificadas ou identificadas, quanto à sua natureza, origem e finalidade, sendo, pela sua própria natureza, não comprovadas documentalmente. II - Estando devidamente documentadas as despesas com os pagamentos de ajudas de custo e alimentação e despesas de transporte, não pode atribuir-se àquelas a qualificação de despesas de carácter confidencial, por ser conhecida a sua natureza, origem e finalidade. III - O desconhecimento dos beneficiários desses pagamentos, não implica a confidencialidade das despesas efectuadas para os suportar e é a confidencialidade destas que está prevista na alínea g), do n.º 1, do art. 42.º, do CIRC, como obstáculo à sua consideração para efeito de determinação do lucro tributável.»

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 42.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo enumera um conjunto de encargos cuja dedutibilidade para efeitos fiscais - independentemente da respectiva contabilização - o legislador entendeu excluir, atendendo aos objectivos e condicionalismos próprios da fiscalidade, pelo que se traduz, em muitos casos, numa exclusão da norma constante do art.º 23.º, n.º 1, delimitando-a negativamente.

Assim, não são dedutíveis para efeitos fiscais - pelo que, quando reflectidos no resultado líquido do período de tributação, devem ser acrescidos para efeitos da determinação do lucro tributável - os seguintes encargos:

⁵² Sobre estas temáticas, vide João Ricardo Catanno, «Ajudas de custo - algumas notas sobre o regime substantivo e fiscal», *Fisco* n.º 97/98, 2001, Vieira de Almeida & Associados, *Ajudas de custo - análise jurisprudencial, Fiscalidade*, n.º 19/20, 2004.

⁵³ Sobre as taxas de tributação autónoma, consultar os principais manuais de Direito Fiscal nacionais, designadamente: Saldanha Sánchez, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2010, Rui Duarte Morais, *Apostamentos ao IRC*, Almedina, 2007.

⁵⁴ Sobre o problema dos cheques auto, veja-se por exemplo Rui Barreira, «As despesas confidenciais ou indocumentadas após a reforma fiscal», *Fisco* n.º 6, 1989, António Moura Portugal, «Despesas confidenciais», *Fiscalidade* n.º 16, 2003 e, finalmente, Vasco Vieira de Almeida & Associados, «Cheque-auto / despesas confidenciais - comentário de jurisprudência», *Fiscalidade* n.º 23, 2005.

- a) O IRC e quaisquer outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre os lucros (incluindo a derrama, a insuficiência da estimativa para impostos sobre o rendimento e os montantes do pagamento especial por conta não deduzidos nem reembolsados) [cfr. n.º 1, alínea a)];
- b) Os encargos suportados por documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente (ou inválido) ou cessados oficiosamente, para o qual a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) deve disponibilizar a informação cadastral relevante [cfr. n.ºs 1, alínea b), e 5];
- c) Os impostos e quaisquer outros encargos incidentes sobre terceiros que o sujeito passivo não se encontre legalmente autorizado a suportar [cfr. n.º 1, alínea c)] - v.g. imposto do selo suportado pelo sujeito passivo enquanto emitente de uma letra (sacador) e não repercutido ao sacado [cfr. art.º 3.º, n.º 3, alínea j), do Código do Imposto do Selo];
- d) As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza (fiscal ou outra), que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios [cfr. n.º 1 alínea d)] - Incluem-se nesta alínea as custas e outras despesas processuais (v.g. honorários de advogados) incorridas nesse âmbito, assim como os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de tributos fiscais e parafiscais;
- e) As indemnizações devidas a terceiros pela verificação de eventos de risco segurável [cfr. n.º 1, alínea e)]. Contudo, admite-se a respectiva dedutibilidade fiscal se os montantes da franquia ou do aumento de gastos decorrente do agravamento de prémios futuros forem superiores ao da indemnização;
- f) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria (isto é, que não integre o activo do sujeito passivo, nem a este seja imputável qualquer responsabilidade ou encargo pelo seu uso) do trabalhador (ou membro dos órgãos sociais), ao serviço do sujeito passivo (entidade patronal), não facturados a clientes, sempre que o sujeito passivo não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa de controlo das deslocações a que respeitam os encargos (locais, tempo de permanência, objectivo, identificação da viatura e respectivo proprietário, quilometragem percorrida, etc.), excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário [cfr. n.º 1, alínea f)];
- g) Os encargos não devidamente documentados [cfr. n.º 1, alínea g)] - os quais não se confundem com os encargos não documentados (cuja dedutibilidade fiscal é afastada logo pelo art.º 23.º em virtude de não ser possível especificar nem identificar os respectivos destino, natureza e finalidade);
- h) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das respectivas depreciações que, nos termos do art.º 34.º, n.º 1, alíneas c) e e), não sejam fiscalmente dedutíveis [cfr. n.º 1, alínea h)];
- i) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não prove que os mesmos respeitam a elementos do seu activo ou em regime de locação e que não são ultrapassados os níveis de consumo normais (impondo-se, assim, que o sujeito passivo esteja em condições de comprovar a consentaneidade dos consumos de combustível da sua frota automóvel) [cfr. n.º 1, alínea i)];
- j) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos dos sócios, na parte em que ultrapassem o valor correspondente à taxa de referência EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida, podendo aquela taxa ser substituída por outra que a utilize como indexante, definida por portaria do Ministro das Finanças [cfr. n.º 1, alínea j)]. Nesse sentido, a Portaria n.º 184/2002, de 4 de Março, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011), define como limite à dedutibilidade fiscal da referida remuneração o valor correspondente à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida de um *spread* de 1,5% ou, tratando-se de micro, pequenas e médias empresas (PME, tal como definidas no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro), de 6%, clarificando ainda que o disposto nesta alínea não opera nas situações a que seja aplicável o regime fiscal dos preços de transferência. Trata-se de uma norma antiabuso específica que visa evitar práticas evasivas decorrentes da remuneração de capital - apenas formalmente - alheio, equiparando-o, dentro de certos limites, a capital próprio, ou seja, equiparando o pagamento de juros remuneratórios de suprimentos ou empréstimos de sócios, na parte em que superem a taxa de referência definida e para efeitos de determinação do lucro tributável, a uma distribuição de lucros (v.g. dividendos);
- k) As menos-valias realizadas com referência a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, não afectos à exploração de serviço público de transportes nem destinados ao aluguer no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto a parcela proporcional ao valor fiscalmente depreciável nos termos do art.º 34.º, n.º 1, alínea e), ainda não aceite como gasto [cfr. n.º 1, alínea l)];

- l) Os gastos referentes à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores [cfr. art.º 23.º, n.º 1, alínea d)], se as respectivas importâncias não forem pagas ou colocadas à disposição dos interessados até ao termo do período de tributação seguinte àquele a que respeitam [cfr. n.ºs 1, alínea m), e 6];
- m) Os gastos referentes à participação nos lucros por membros de órgãos sociais [cfr. art.º 23.º, n.º 1, alínea d)], se os beneficiários forem titulares (ainda que indirectamente) de, no mínimo, 1% do capital social, na parte em que ultrapasse o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado a que se refere a participação [cfr. n.ºs 1, alínea n), e 7];
- n) A contribuição sobre o sector bancário, instituída pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011) e regulamentada pela Portaria n.º 121/2011, de 30 de Março [cfr. n.º 1, alínea o)].

Nos termos do n.º 2 e para efeitos de dedução de encargos com veículos em sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, a Portaria n.º 1041/2001, de 28 de Agosto, limita o número de viaturas ou veículos afectos ao exercício da actividade, independentemente do título por que a afectação se opere, a uma unidade por sócio e por trabalhador ao serviço.

Por sua vez, a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias (comumente denominada de "menos-valias líquidas") realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital (incluindo a sua remição e amortização com redução de capital) e outras perdas (v.g. perdas por redução do justo valor fiscalmente relevantes) ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (tais como prestações suplementares), são consideradas em apenas 50% do respectivo valor (cfr. n.º 3).

Tendo em vista a prevenção de práticas evasivas traduzidas no apuramento de menos-valias na transmissão de participações sociais antecedida de uma distribuição de lucros (com eliminação da dupla tributação económica nos termos do art.º 51.º), o n.º 4 [na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011)] afasta a dedutibilidade fiscal das menos-valias e outras perdas relativas a partes de capital, na parte correspondente aos lucros distribuídos que tenham beneficiado da dedução a que se refere o art.º 51.º nos últimos quatro anos.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 5 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art. 23.º; art. 34.º; art.º 7.º do Estatuto Fiscal Cooperativo; Portaria n.º 1041/2001, de 28 de Agosto; Portaria n.º 184/2002, de 4 de Março.

Doutrina administrativa

Regime das rendas devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (Circular n.º 24/91 de 19 de Dezembro)

Indemnizações pela verificação de eventos de risco segurável (Informação vinculativa - Proc. n.º 609/96, com despacho concordante do director de serviços do IRC, de 1996/04/30).

IRC. Gratificações a membros do órgão de administração (Circular n.º 8/2000 de 11 de Maio).

Consequências fiscais da aplicação da Directriz Contabilística n.º 25 - Locações (Circular n.º 7/2003 de 28 de Março).

Ajudas de custo (Informação vinculativa - Proc. n.º 1927/2000, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2004/02/13).

Regime fiscal das Sociedades Gestoras de Participações Sociais e Sociedades de Capital de Risco (Circular n.º 7/2004 de 30 de Março).

Dedutibilidade de juros de mora relativos a dívidas de impostos ao Estado e outras entidades públicas (Informação vinculativa - Proc. n.º 1942/2007, com despacho concordante do substituto legal do director-geral dos impostos, de 2008/10/02).

Ajudas de custo - Tributação autónoma (Informação vinculativa - Proc. n.º 71/08, com despacho concordante da directora de serviços do IRC, por subdelegação de competências, de 2009/12/23).

Tratamento fiscal da perda apurada por SGP5 em resultado da aplicação do modelo do justo valor (Informação vinculativa - Proc. n.º 39/2011, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2011/02/24).

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Gastos relativos a participação nos lucros (Circular n.º 9/2011 de 5 de Maio).

Encargos com penalizações desportivas (Circular n.º 13/2011 de 19 de Maio).

Enquadramento da actividade dos empresários desportivos na celebração de contratos de cedência, aquisição e renovação dos direitos desportivos dos jogadores (Circular n.º 15/2011 de 19 de Maio).

Jurisprudência

IRC. Custos de exercício. Juros moratórios. Dedução de encargos - I. Os juros de mora relativos a impostos, sejam estes impostos dedutíveis ou não aos proveitos (abrangidos ou não pelo art.º 41.º do Código do IRC), não são fiscalmente dedutíveis aos proveitos na determinação do lucro tributável, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art.º 41.º do Código do IRC. II. Esta solução normativa baseia-se numa certa concepção moralista do direito fiscal e na unidade e coerência do direito fiscal, pois seria intolerável que o legislador obrigasse, por um lado, a pagar os impostos a tempo e horas e, depois, permitisse que se tirassem proveitos do incumprimento. III. O apelo à identidade da natureza dos juros de mora relativamente aos impostos de que são obrigação acessória não justificaria a exclusão dos juros de mora como custos em todos os tipos de impostos, como decorre da lei, pois no caso dos impostos fiscalmente dedutíveis também eles o deveriam ser (acórdão do STA de 2000/05/03, Proc. n.º 24627).

IRC. Custos - I. Em matéria de custos ou perdas, para efeitos de IRC, numa perspectiva abrangente, global, apresenta-se-nos incontornável a ideia de que, na respectiva definição, classificação, o legislador pretendeu erigir como elemento determinante, angular, o requisito da indispensabilidade «para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora», nos termos privativos do art.º 23.º n.º 1 do Código do IRC (CIRC). II. Quando o art.º 41.º n.º 1 alínea c) do CIRC não permite a dedução dos impostos que, incidindo sobre terceiros, a empresa fica, por lei, desautorizada a suportar, julgamos sintomático do propósito legislativo, reforçando-o, de que somente sejam tidos como custos relevantes e elegíveis os necessários ao normal, estrito, exercício da actividade desenvolvida pelo ente empresarial. III. Na linha do afirmado no acórdão do STA de 06-12-2000 (pleno/CT), rec. 19.003, a «indispensabilidade não se verifica (estando) em causa uma falta de cumprimento das leis fiscais». IV. A causa directa e necessária de a impugnante ter sido chamada a pagar o IVA, em litígio, contabilizado, por si, como custo em 1994, foi a omissão, que cometeu, na liquidação e cobrança do imposto aos seus clientes, que, em última análise, o teriam de suportar, nos termos e para os efeitos dos art.ºs 19.º a 26.º do Código do IVA, pelo que é inviável a sua dedutibilidade (acórdão do TCA Sul de 2011-03-29, Proc. n.º 4001/10).

SUBSECÇÃO VI - REGIME DAS MAIS-VALIAS E MENOS-VALIAS REALIZADAS

Artigo 46.º - Conceito de mais-valias e de menos-valias

1 - Consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, respeitantes a:

- a) Activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda;
- b) Instrumentos financeiros, com excepção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º.

2 - As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 35.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 30.º.

3 - Considera-se valor de realização:

- 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;
- b) No caso de expropriações ou de bens sinistrados, o valor da correspondente indemnização;
- c) No caso de bens afectos permanentemente a fins alheios à actividade exercida, o seu valor de mercado;
- d) Nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos transmitidos em consequência daqueles actos;
- 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;
- f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.

4 - No caso de troca por bens futuros, o valor de mercado destes é o que lhes corresponderia à data da troca.

5 - São assimiladas a transmissões onerosas:

- a) A promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens;
- b) As 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 mesmo artigo.

6 - Não se consideram mais-valias ou menos-valias:

- a) Os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira;
- b) Os resultados obtidos na transmissão onerosa, ou na afectação permanente nos termos referidos no n.º 1, de títulos de dívida cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, pela diferença entre o valor de reembolso ou de amortização e o preço de emissão, primeira colocação ou endosso.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 43.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo contempla a definição de mais-valias e de menos-valias para efeitos fiscais, cuja inclusão no lucro tributável - ainda que, por motivos de índole económica, limitada à respectiva realização (aqui entendida em sentido lato) - reflecte a adopção do conceito de rendimento acréscimo e o acolhimento da teoria do incremento patrimonial em sede de IRC.

As mais-valias e menos-valias fiscalmente relevantes são as determinadas nos termos desta subsecção (mais-valias e menos-valias fiscais) e não as reflectidas no resultado líquido do período de tributação (mais-valias e menos-valias contabilísticas), pelo que:

- a) As menos-valias contabilísticas e as mais-valias fiscais devem ser acrescidas ao resultado líquido do período de tributação para efeitos da determinação do lucro tributável;
- b) As mais-valias contabilísticas e as menos-valias fiscais devem ser deduzidas ao resultado líquido do período de tributação para efeitos da determinação do lucro tributável.

Assim, consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas, respectivamente, os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante a transmissão onerosa, bem como os decorrentes de sinistros (v.g. destruição ou roubo) ou os resultantes da afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, com referência a activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis (ou seja, de produção ou regeneração) e propriedades de investimento (independentemente de eventual reclassificação como activos não correntes detidos para venda) [cfr. n.º 1, alínea a)]. São ainda considerados mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos ou perdas referentes a instrumentos financeiros, com excepção daqueles em que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor concorrem para a formação do lucro tributável no período de tributação nos termos do art.º 18.º, n.º 9, alíneas a) e b) [cfr. n.º 1, alínea b)], sem prejuízo do regime transitório previsto no art.º 18.º-A do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro.

As mais-valias ou menos-valias fiscais resultam da expressão (cfr. n.º 2):

$$MV/mv = VR - (VA - DA - PI) \times \text{coef}$$

Sendo:

MV - Mais-valia fiscal (se o resultado for positivo ou nulo)

mv - Menos-valia fiscal (se o resultado for negativo)

VR - Valor de realização, líquido dos encargos inerentes (cfr. n.º 3)

VA - Valor de aquisição

DA - Depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo das quotas mínimas

PI - Perdas por imparidade e outras correcções de valor (cfr. art.º 35.º)

coef - Coeficiente de desvalorização da moeda (cfr. art.º 47.º)

A referência às depreciações ou amortizações aceites fiscalmente - ao invés da referência às praticadas - constitui inovação relativamente ao regime anterior. Contudo, para efeitos de determinação das mais-valias ou menos-valias fiscais com referência a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas não afectas à exploração de serviço público de transportes nem destinadas ao aluguer no exercício da actividade normal do sujeito passivo e cujo custo de aquisição ou valor de reavaliação exceda o montante a que se refere o art.º 34.º, n.º 1, alínea e) (actualmente fixado na Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho), o valor das depreciações relevante deve continuar a ser o das praticadas na contabilidade, atenta a ratio subjacente à imposição de limites ao reconhecimento de gastos fiscais com aquele tipo de bens quando o respectivo custo de aquisição ou valor de reavaliação ultrapassa certos limites. Idêntica interpretação deve ser adoptada com referência aos barcos de recreio e aviões de turismo não afectos à exploração de serviço público de transportes nem destinados ao aluguer no exercício da actividade normal do sujeito passivo, cujas depreciações praticadas - na totalidade e independentemente do custo de aquisição ou do valor de reavaliação - não são aceites para efeitos fiscais por força do art.º 34.º, n.º 1, alínea e).

A exigência de consideração das quotas mínimas de depreciação ou amortização (cfr. art.ºs 30.º n.º 6 deste Código e 18.º n.º 2 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro) na determinação das mais-valias ou menos-valias realizadas (cfr. n.º 2) - ainda que o sujeito passivo as não tenha contabilizado - visa acautelar o efeito útil da previsão normativa contida nos art.ºs 30.º, n.º 5, (parte final) deste Código e 18.º, n.º 1, do referido decreto regulamentar.

Nos termos do n.º 3, considera-se como valor de realização:

- a) Tratando-se de troca (ou permuta), o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido (ou diminuído) da importância em numerário conjuntamente recebida (ou paga) - reportando-se aquele valor, no caso de permuta por bens futuros e por razões de simplificação, à data da troca [cfr. n.ºs 3, alínea a), e 4];
- b) Tratando-se de expropriação (caso típico de transmissão onerosa decorrente de decisão unilateralmente imposta, ao invés de acordo de vontades entre as partes) ou de bens sinistrados, o valor da indemnização [cfr. n.º 3, alínea b)];
- c) Tratando-se de bens afectos permanentemente a fins alheios à actividade exercida, o respectivo valor de mercado [cfr. n.º 3, alínea c)];
- d) Tratando-se de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos transmitidos em consequência daqueles actos [cfr. n.º 3, alínea d)];
- e) Tratando-se 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, caso a remuneração dos títulos seja constituída, no todo ou em parte, por aquela diferença [cfr. n.º 3, alínea e)];
- f) Nas restantes situações, o valor da contraprestação (regime-regra) [cfr. n.º 3, alínea f)].

O n.º 5 assimila a transmissões onerosas as promessas de compra e venda ou de permuta (logo que verificada a tradição dos bens), assim como as mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do art.º 18.º, n.º 9, (v.g. alteração do modelo do custo para o modelo do justo valor), decorrentes, além do mais, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos a que se refere o n.º 9 alínea a) deste mesmo artigo (instrumentos financeiros).

Quer os resultados decorrentes da entrega pelo locatário ao locador de bens objecto de locação financeira, quer os resultados apurados na transmissão onerosa ou na afectação permanente a fins alheios à actividade exercida de títulos de dívida cuja remuneração seja constituída, no todo ou em parte, pela diferença entre o valor de reembolso ou de amortização e o preço de emissão, primeira colocação ou endosso, não são considerados mais-valias ou menos-valias (cfr. n.º 6).

Nos termos do art.º 268.º n.º 1 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), não concorrem para a formação do lucro tributável do devedor as mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores, beneficiando de isenção em IRC.

Ver: art.º 18.º; art.º 30.º; art.º 35.º; art.º 47.º.

Doutrina administrativa

Contrato de permuta. Reinvestimento dos valores de realização (Informação vinculativa - Proc. n.º 589/96, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, de 1996/04/30).

IRC - Regime transitório das mais-valias e menos-valias realizadas (Circular n.º 7/2002 de 2 de Abril).

Regime fiscal das Sociedades Gestoras de Participações Sociais e Sociedades de Capital de Risco (Circular n.º 7/2004 de 30 de Março).

Enquadramento fiscal dos ganhos relativos aos activos de uma sociedade, na sequência de uma eventual alteração da sede social para outro Estado da União Europeia (Informação vinculativa - Proc. n.º 3417/2009, com despacho concordante do subdirector-geral dos impostos, de 2010/03/08).

Tratamento fiscal da perda apurada por SGPS em resultado da aplicação do modelo do justo valor (Informação vinculativa - Proc. n.º 39/2011, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2011/02/24).

Valor de realização diferido na transmissão de parte de capital (Informação vinculativa - Proc. n.º 451/2011, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2011/03/11).

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Activos não correntes detidos para venda (Circular n.º 8/2011 de 5 de Maio).

Relevância fiscal do valor dos bens reavaliados do activo immobilizado dos Clubes transmitidos para as Sociedades Anónimas Desportivas (SAD) ou para outras sociedades cujo capital seja maioritariamente detido pelas SAD/Clubes (Ofício-Circulado n.º 020152 de 2011-05-24, da Direcção de Serviços do IRC).

Jurisprudência

Liquidação adicional de IRC. Correções à declaração Modelo 22. Apuramento de menos-valias e mais-valias. Cálculo do valor de mercado de viaturas usadas com recurso a revista da especialidade - I. O disposto no art.º 42.º, n.º 3, alínea c), do Código do IRC impõe que, no caso de bens afectos permanentemente a fins alheios à actividade exercida, o valor de realização será o seu valor de mercado (na data da alienação). II. O Sr. perito de fiscalização tributária deu cumprimento a este preceito; e, procurou encontrar o valor de mercado dos bens em causa (viaturas usadas) para bens equivalentes em termos de marca, idade, estado previsível, etc., recorrendo a revista da especialidade. III. É correcto este procedimento, não sendo possível outro mais adequado e que reflecta com maiores certezas a verdade material, sendo certo que a impugnante também nenhum critério ofereceu para obter aquele valor de mercado (acórdão do TCA Sul de 2009/04/21, Proc. n.º 2352/08).

Impugnação judicial. IRC. Venda. Lucro tributável. Mais-valias - I. A intenção de revenda que preside à venda mercantil não constitui elemento que tenha de existir desde a respectiva aquisição, bem podendo surgir em momento posterior, e antes de a mesma ocorrer. II. Também o fim a que o revendedor destina os proventos obtidos (se ao prosseguimento da sua actividade normal ou se a serem distribuídos como dividendos) não constitui elemento relevante para qualificar a venda de comercial e sujeita a tributação em sede de IRC. III. Tendo uma sociedade comercial adquirido um prédio rústico, há muitos anos, que contabilisticamente vinha classificando como de activo immobilizado, onde a certa altura procedeu a um loteamento urbano e onde mais tarde veio a deliberar em assembleia a venda de parte desses lotes, o que veio a ocorrer, os proventos obtidos por tais vendas constituem lucro da sua actividade comercial, onde também a venda de imóveis se integrava, tributável em IRC, que não como mais-valias, já que tais ganhos se não podem considerar como de fortuitos ou acidentais (acórdão do TCA Sul de 2011-04-07, Proc. n.º 4225/10).

Artigo 47.º · Correção monetária das mais-valias e das menos-valias

1 - O valor de aquisição corrigido nos termos do n.º 2 do artigo anterior é actualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda para o efeito publicados em portaria do Ministro das Finanças, sempre que, à data da realização, tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição, sendo o valor dessa actualização deduzido para efeitos da determinação do lucro tributável.

2 - A correção monetária a que se refere o número anterior não é aplicável aos instrumentos financeiros, salvo quanto às partes de capital.

3 - Quando, nos termos do regime especial previsto nos artigos 76.º a 78.º, haja lugar à valorização das participações sociais recebidas pelo mesmo valor pelo qual as antigas se encontravam registadas, considera-se, para efeitos do disposto no n.º 1, data de aquisição das primeiras a que corresponder à das últimas.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 44.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento

Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo prevê a actualização do valor de aquisição - deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no art.º 35.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo do disposto no art.º 30.º n.º 5 (parte final) - através de correcção monetária por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças, nos casos em que tenha decorrido um prazo não inferior a dois anos entre a data de aquisição e a data de realização (cfr. n.º 1).

A actualização em apreço - não aplicável aos instrumentos financeiros, excepto quanto às partes de capital (cfr. n.º 2) - é efectuada à data da realização e, na medida em que concorre para a formação do lucro tributável, visa colmatar os efeitos decorrentes da erosão monetária no apuramento das mais-valias e menos-valias realizadas pelo sujeito passivo, sujeitando-se a imposto apenas os ganhos reais e efectivos e excluindo da tributação a sua componente meramente nominal (ou seja, atribuível à desvalorização da moeda).

No n.º 3 encontra-se previsto um tratamento fiscalmente neutro, em sede de mais-valias e menos-valias, para as situações em que, nos termos do regime especial previsto nos art.ºs 76.º a 78.º, haja lugar à valorização das participações sociais recebidas pelo mesmo valor pelo qual as antigas se encontravam registadas.

Ver: art.º 18.º; art.º 30.º; art.º 35.º; art.º 76.º; art.º 77.º; art.º 78.º;

Portaria n.º 362/2008, de 13 de Maio (coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2008);

Portaria n.º 772/2009, de 21 de Julho (coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2009);

Portaria n.º 785/2010, de 23 de Agosto (coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2010);

Portaria n.º 282/2011, de 21 de Outubro (coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2011).

Doutrina administrativa

IRC - Regime transitório das mais-valias e menos-valias realizadas (Circular n.º 7/2002 de 2 de Abril).

Regime fiscal das Sociedades Gestoras de Participações Sociais e Sociedades de Capital de Risco (Circular n.º 7/2004 de 30 de Março).

Contagem dos prazos de detenção das participações. Regime de neutralidade (Circular n.º 8/2004 de 30 de Março).

Artigo 48.º · Reinvestimento dos valores de realização

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

2 - No caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o disposto no número anterior é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere.

3 - Não é susceptível de beneficiar do regime previsto nos números anteriores o investimento em que tiverem sido deduzidos os valores referidos nos artigos 40.º e 42.º.

4 - O disposto nos números anteriores é aplicável à 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, com as seguintes especificidades:

a) O valor de realização correspondente à totalidade das partes de capital deve ser reinvestido, total ou parcialmente, na aquisição de participações no capital de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial ou na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, nas condições referidas na parte final do n.º 1;

b) 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, devendo as partes de capital adquiridas ser detidas por igual período;

c) 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, excepto 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.

5 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 1, 2 e 4, os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do período de tributação em que a realização ocorre, comprovando na mesma e nas declarações dos dois períodos de tributação seguintes os reinvestimentos efectuados.

6 - Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do segundo período de tributação seguinte ao da realização, considera-se como rendimento desse período de tributação, respectivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista nos n.ºs 1 e 4 não incluída no lucro tributável majorada em 15%.

7 - Não sendo mantidas na titularidade do adquirente, durante o período previsto na alínea b) do n.º 4, as partes de capital em que se concretizou o reinvestimento, excepto se a transmissão ocorrer no âmbito de uma operação de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de acções a que se aplique o regime previsto no artigo 74.º, é aplicável, no período de tributação da alienação, o disposto na parte final do número anterior, com as necessárias adaptações.

Anotações

Por Sandra Videira e Vítor Duarte

Corresponde ao art.º 45.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

O tratamento das mais-valias realizadas, nos casos de reinvestimento dos valores de realização, tem vindo a sofrer sucessivas alterações desde a entrada em vigor deste Código.

Tendo em vista assegurar a continuidade de exploração das empresas através do reinvestimento produtivo, este artigo prevê um regime de exclusão parcial (50%) da tributação da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias (comumente denominada de "mais-valias líquidas"), realizadas nas situações a seguir indicadas, sempre que os respectivos valores de realização sejam objecto de reinvestimento na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos não consumíveis (ou seja, de produção ou regeneração) ou em propriedades de investimento, desde que afectos à exploração e não se trate de bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no art.º 63.º, n.º 4 (cfr. n.º 1):

- a) Mediante a transmissão onerosa de activos fixos tangíveis, activos biológicos não consumíveis (ou seja, de produção ou regeneração) e propriedades de investimento, detidos por um período mínimo de um ano e independentemente de eventual reclassificação como activos não correntes detidos para venda; ou
- b) Em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nos referidos elementos.

As exigências previstas neste normativo (período mínimo de detenção e inexistência de relações especiais entre o sujeito passivo e a entidade alienante) visam evitar a circulação de activos entre empresas integradas no mesmo grupo - mantendo frequentemente, inclusive, a respectiva localização física.

O n.º 1 fixa um limite temporal para o reinvestimento, devendo o mesmo concretizar-se no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, devendo para o efeito o sujeito passivo manifestar a intenção de reinvestimento na declaração anual de informação contabilística e fiscal [cfr. art.º 117.º, n.º 1, alínea c)] relativa ao período de tributação em que a realização ocorre e comprovando na mesma e nas declarações relativas aos dois períodos de tributação seguintes os reinvestimentos efectuados (cfr. n.º 5).

Verificando-se apenas o reinvestimento parcial dos valores de realização até ao fim do segundo período de tributação seguinte ao da realização, a exclusão da tributação incide somente sobre a parte proporcional das mais-valias líquidas a que os mesmos se referem, considerando-se como rendimento desse período de tributação a parte proporcional das mais-valias líquidas não incluída no lucro tributável majorada em 15% (cfr. n.ºs 2 e 6).

O investimento em que tiverem sido deduzidos os valores referidos nos art.ºs 40.º (provisão para a reparação de danos de carácter ambiental) e 42.º (reconstituição de jazidas) não é susceptível de beneficiar do regime em apreço (cfr. n.º 3).

O mesmo regime é ainda aplicável às mais-valias líquidas realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital (incluindo a sua remição e amortização com redução do capital), com as especificidades previstas nos n.ºs 4 [na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011)] e 7.

De referir ainda que, nos termos do regime transitório estabelecido no art.º 5.º n.º 4 do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, o disposto na nova redacção deste artigo - nomeadamente quanto à classificação dos activos elegíveis para efeitos de reinvestimento - é aplicável às mais-valias ou menos-valias de elementos do activo imobilizado que tivessem beneficiado do regime de reinvestimento previsto no anterior art.º 45.º deste Código e cujos valores de realização ainda não tivessem sido objecto de reinvestimento em 1 de Janeiro de 2010, mantendo-se, contudo, o prazo original para a concretização desse reinvestimento.

Ver: art.º 40.º; art.º 42.º; art.º 63.º, art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Doutrina administrativa

Contrato de permuta. Reinvestimento dos valores de realização (Informação vinculativa - Proc. n.º 589/96, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, de 1996/04/30).

Aplicabilidade do regime previsto no art.º 45.º do Código do IRC (ex-art.º 44.º) às mais-valias derivadas da alienação de prédios de rendimento (Informação vinculativa - Proc. n.º 590/96, com despacho concordante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 1996/07/27).

Regime transitório das mais-valias previsto na Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro (Informação vinculativa - Proc. n.º 3582/2002, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, de 2003/06/03).

Regime fiscal das Sociedades Gestoras de Participações Sociais e Sociedades de Capital de Risco (Circular n.º 7/2004 de 30 de Março).

Penalização por não reinvestimento - Aplicação temporal (Informação vinculativa - Proc. n.º 1145/2003, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2004/04/01).

Bens em estado de uso (Informação vinculativa - Proc. n.º 2583/06, com despacho concordante do substituto legal do director-geral dos impostos, de 2007/02/26).

Tratamento fiscal da perda apurada por SGPS em resultado da aplicação do modelo do justo valor (Informação vinculativa - Proc. n.º 39/2011, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2011/02/24).

Activos não correntes detidos para venda (Circular n.º 8/2011 de 5 de Maio).

Reinvestimento dos valores de realização relativos a partes de capital transmitidas a entidade com relações especiais [cfr. art.º 48.º, n.º 4, alínea c), subalínea 2) do Código do IRC] (Ofício-Circulado n.º 020151 de 2011-05-24, da Direcção de Serviços do IRC).

Jurisprudência

IRC. (...) Dupla tributação. Reinvestimento de mais-valias - (...) XIII. Independentemente de a recorrente ter ou não manifestado a intenção de reinvestimento do saldo das mais-valias obtidas, a verdade é que não foi posto em causa pela administração tributária que a recorrente, de facto, procedeu ao reinvestimento da mais-valia apurada no exercício em causa de 1999 no subsequente exercício de 2000, portanto dentro do lapso de tempo referido no art.º 44.º do Código do IRC (CIRC). XIV. O que releva em direito fiscal são as realidades económicas, as situações reais que expressam a percepção do rendimento ou a capacidade contributiva, e não as meras roupagens com que, por vezes, se apresentam exteriormente, pelo que a mais-valia apurada em 1999 foi, de facto, reinvestida no exercício de 2000, não obstante não ter sido formulada a intenção expressa de reinvestimento, e não pode ser tributada, atento o estatuído no art.º 44.º do CIRC, na redacção então vigente. XV. Entendimento contrário, como o que foi perfilhado pela administração tributária e pela sentença sob recurso, traduziria uma situação de dupla tributação, porquanto, no pressuposto da isenção de tributação da mais-valia, a impugnante, em conformidade com o disposto nos art.ºs 44.º n.º 6 do CIRC e 7.º n.º 7 da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, procedeu à correcção do montante das reintegrações e amortizações aceites como custo, deduzindo o valor da mais-valia alegadamente não tributada no que concerne aos exercícios dos anos de 2000 e 2001 (acórdão do TCA Sul de 2011-05-24, Proc. n.º 3514/09).

SUBSECÇÃO VII - INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS

Artigo 49.º - Instrumentos financeiros derivados

1 - Concorrem para a formação do lucro tributável, salvo os previstos no n.º 3, os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro activo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial.

2 - Relativamente às operações cujo objectivo exclusivo seja o de cobertura de justo valor, quando o elemento coberto esteja subordinado a outros modelos de valorização, são aceites fiscalmente os rendimentos ou gastos do elemento coberto reconhecidos em resultados, ainda que não realizados, na exacta medida da quantia igualmente reflectida em resultados, de sinal contrário, gerada pelo instrumento de cobertura.

3 - Relativamente às operações cujo objectivo exclusivo seja o de cobertura de fluxos de caixa ou de cobertura do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, são diferidos os rendimentos ou gastos gerados pelo instrumento de cobertura, na parte considerada eficaz, até ao momento em que os gastos ou rendimentos do elemento coberto concorram para a formação do lucro tributável.

4 - Sem prejuízo do disposto no n.º 6, e desde que se verifique uma relação económica incontesteável entre o elemento coberto e o instrumento de cobertura, por forma a que da operação de cobertura se deva esperar, pela elevada eficácia da cobertura do risco em causa, a neutralização dos eventuais rendimentos ou gastos no elemento coberto com uma posição simétrica dos gastos ou rendimentos no instrumento de cobertura, são consideradas operações de cobertura as que justificadamente contribuam para a eliminação ou redução de um risco real de:

- a) Um activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista com uma elevada probabilidade ou investimento líquido numa unidade operacional estrangeira; ou.
- b) Um grupo de activos, passivos, compromissos firmes, transacções previstas com uma elevada probabilidade ou investimentos líquidos numa unidade operacional estrangeira com características de risco semelhantes; ou.
- c) Taxa de juro da totalidade ou parte de uma carteira de activos ou passivos financeiros que partilhem o risco que esteja a ser coberto.

5 - Para efeitos do disposto no número anterior, só é considerada de cobertura a operação na qual o instrumento de cobertura utilizado seja um derivado ou, no caso de cobertura de risco cambial, um qualquer activo ou passivo financeiro.

6 - Não são consideradas como operações de cobertura:

- a) As operações efectuadas com vista à cobertura de riscos a incorrer por outras entidades, ou por estabelecimentos da entidade que realiza as operações cujos rendimentos não sejam tributados pelo regime geral de tributação;
- b) As operações que não sejam devidamente identificadas e documentalmente suportadas no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º, no que se refere ao relacionamento da cobertura, ao objectivo e à estratégia da gestão de risco da entidade para levar a efeito a referida cobertura.

7 - A não verificação dos requisitos referidos no n.º 4 determina, a partir dessa data, a desqualificação da operação como operação de cobertura.

8 - Não sendo efectuada a operação coberta, ao valor do imposto relativo ao período de tributação em que a mesma se efectuaria deve adicionar-se o imposto que deixou de ser liquidado por virtude do disposto nos n.ºs 2 e 3, ou, não havendo lugar à liquidação do imposto, deve corrigir-se em conformidade o prejuízo fiscal declarado.

9 - À correcção do imposto referida no número anterior são acrescidos juros compenstórios, excepto quando, tratando-se de uma cobertura prevista no n.º 3, a operação coberta seja efectuada em, pelo menos, 80% do respectivo montante.

10 - Se a substância de uma operação ou conjunto de operações diferir da sua forma, o momento, a fonte e a natureza dos pagamentos e recebimentos, rendimentos e gastos, decorrentes dessa operação, podem ser requalificados pela administração tributária de modo a ter em conta essa substância.

Anotações

Por Hugo Lacerda

1 - No presente artigo ficam sujeitos a tributação, os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro activo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial, concorrem para a formação de lucro que será então tributável.

2 - A enormíssima variedade de instrumentos financeiros, aliados a uma engenharia económica, com a oferta de inúmeros produtos económicos, como por exemplo, os contratos de *forward* e *swaps* ou os contratos de futuros, criam obstáculos e dificuldades à sua tributação.

3 - Com efeito, os instrumentos financeiros derivados destinam-se à cobertura de situações que estão expostas ao próprio risco de mercado, mediante inelutavelmente a um acordo de troca com outra parte.

4 - O n.º 3 prevê uma excepção relativa a operações em que o objectivo seja a cobertura do investimento líquido de uma unidade estrangeira.

5 - Estas operações de cobertura vêm definidas nos n.ºs 4 e 5.

6 - Sendo que no n.º 6 elenca as que a lei não considera como operações de cobertura.

7 - Os números neste artigo, estão interligados, estabelecendo os n.ºs 7 e 8, as regras quanto à manutenção dos requisitos - essenciais para a qualificação de uma operação, como de cobertura - de modo a poder ser efectivamente realizada.

8 - Sucede que não se realizando a operação de cobertura, haverá lugar a pagamento de imposto, na parte não liquidada.

9 - No caso de não existir lugar a pagamento de imposto, dever-se-á proceder à sua correcção.

10 - Conforme dispõe o n.º 9, com a correcção serão liquidados juros compensatórios, com excepção prevista na parte final.

Por José Amorim

Os instrumentos financeiros encontram no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) um novo enquadramento. Os activos e passivos financeiros que compõem os instrumentos financeiros podem ser mensurados segundo o modelo do custo, do custo amortizado ou do justo valor. O modelo do justo valor é aceite fiscalmente, sendo os ganhos ou perdas reconhecidos em resultados, mas apenas nos casos em que a fiabilidade da determinação do justo valor esteja assegurada. Excluem-se, por conseguinte, os instrumentos de capital próprio que não tenham um preço formado num mercado regulamentado. Exemplos de instrumentos financeiros mensurados ao justo valor através de resultados:

- investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente,
- derivados que não sejam sobre instrumentos de capital próprio,
- instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis (Norma de Contabilidade e Relato Financeiro n.º 27, par.15 e 16).

Por norma, uma entidade deve mensurar ao justo valor («quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado» - NCRF 27, par. 5) todos os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado (mensuração da quantia do activo ou passivo mediante aplicação da taxa de juro efectiva - NCRF 27, par. 5). Exemplos de instrumentos financeiros mensurados ao custo amortizado: clientes e outras contas a receber ou pagar, empréstimos bancários; investimentos em obrigações não convertíveis; derivados sobre instrumentos de capital próprio cujo justo valor não possa ser mensurado fiavelmente; contas a receber ou a pagar em moeda diferente do euro; empréstimos a subsidiárias ou associadas; instrumentos de dívida que sejam imediatamente exigíveis se o emitente incumprir o pagamento de juro ou de amortização de dívida (NCRF 27, par. 14).

Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor só concorrem para a formação do lucro tributável se respeitarem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social.

É assim aceite a mensuração pelo justo valor quando os ganhos e as perdas sejam reflectidos em resultados, quando o preço tenha sido formado num mercado regulamentado e quando o sujeito passivo não detenha uma participação no capital social da entidade superior a 5% (art.º 18.º, n.º 9 do CIRC).

Os rendimentos resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros, valorizados pelo custo amortizado, e os rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros são considerados gastos do período, desde que em ambos os casos tais gastos sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (art. 23.º, n.º 1, al. c) e i) do CIRC).

Os instrumentos financeiros derivados caracterizam-se pela sua referência subjacente a um activo e assumem funções de cobertura dos riscos inerentes à actividade económica (*hedging*), de especulação (*trading*) ou de arbitragem (Antunes, José Engrácia (2009), *Os Instrumentos Financeiros*, Almedina, 2009, pp. 123-124).

Os instrumentos financeiros derivados mais comuns são os *forward*, *swap*, *futuro*, *opção*, *caps*, *floors* e *collars*.

O *forward* consiste num acordo de compra e venda, realizada fora da bolsa, numa data futura, por um preço acordado, de um montante determinado de um certo elemento, designado por elemento subjacente. É o caso, por exemplo, dos «contratos de fixação de taxas de câmbio a prazo», em que as partes combinam entre si a «troca de uma moeda por outra, numa data futura, fixando a taxa de câmbio no momento do acordo» (Luís Menezes Leitão, «A Tributação directa dos instrumentos financeiros derivados», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 401, 2001, p. 20).

O *swap* corresponde a uma transacção financeira pela qual duas partes acordam, durante um determinado período, a troca de pagamentos de juros ou de capital e de juros, de acordo com uma regra pré-estabelecida, pressupondo benefícios para ambas as partes. Os mais comuns são os *swaps* cambiais, os *swaps* de taxas de juro e os *swaps* de taxas de juro e divisas (Luís Menezes Leitão, «A Tributação directa dos instrumentos financeiros derivados», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 401, 2001, p. 25).

O *futuro* é um contrato entre um comprador e um vendedor em que ambos se comprometem a transaccionarem em bolsa, numa data futura, um determinado activo (por exemplo, mercadorias, divisas, instrumentos financeiros, taxas de juro ou índices) a um preço previamente estabelecido.

A *opção* é um instrumento financeiro derivado que confere ao seu detentor o direito de comprar (*call option*) ou vender (*put option*) um determinado activo, num certo período de tempo, a um preço previamente estabelecido, no mercado bolsista ou fora da bolsa. Os mais comuns são as acções, os bilhetes do tesouro, os certificados de depósito e obrigações (taxa de juro), a moeda estrangeira (taxas de câmbio), os metais e as mercadorias.

Os *caps*, *floors* e *collars* são instrumentos financeiros derivados, «que se reconduzem a tipos específicos de opções, onde o prémio pago atribuí ao seu titular o direito a receber fluxos financeiros se o valor de um activo subjacente ultrapassa certo limite fixado previamente pelas partes» (Luís Menezes Leitão, «A Tributação directa dos instrumentos financeiros derivados», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 401, 2001, p. 26).

Todos os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor aos instrumentos financeiros derivados ou a qualquer outro activo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura do risco cambial concorrem para a formação do lucro tributável (n.º 1).

Nas operações destinadas à cobertura do risco de alteração do justo valor de um activo ou passivo financeiro reconhecido ou de um compromisso firme não reconhecido, que possa afectar os resultados, as alterações no justo valor devem ser reconhecidas nos resultados, bem como os rendimentos ou gastos do elemento coberto reconhecidos em resultados, ainda que não realizados, devem ser aceites fiscalmente (n.º 2).

Nas operações de cobertura à variabilidade nos fluxos de caixa ou de cobertura do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, são diferidos os rendimentos ou gastos gerados pelo instrumento de cobertura até ao momento em que os gastos ou rendimentos do elemento coberto concorram para a formação do lucro tributável (n.º 3).

De referir que a cobertura à variabilidade nos fluxos de caixa pode ser atribuída a um risco particular associado a um activo ou passivo reconhecido ou a uma transacção altamente provável ou ainda a um investimento líquido numa operação estrangeira susceptível de afectar os resultados. Neste último caso, o risco cambial ocorre quando o investimento é realizado em instrumentos financeiros em moeda estrangeira, cujas flutuações das taxas de câmbio podem resultar em perdas para o investidor. Ora, se o investidor antecipar a variação da taxa de câmbio, poderá obter uma perda nos rendimentos de juros e um ganho na conversão cambial.

Estas operações de cobertura contribuem para a eliminação ou redução de um risco real de um activo, passivo, investimento líquido numa unidade operacional estrangeira ou taxa de juro da totalidade ou parte de uma carteira de activos ou passivos financeiros (n.º 4). São operações nas quais o instrumento de cobertura utilizado é um derivado ou, no caso de cobertura de risco cambial, um qualquer activo ou passivo financeiro (n.º 5).

Deixam de ser consideradas operações de cobertura aquelas que são efectuadas com vista à cobertura de riscos a incorrer por outras entidades, as operações cujos rendimentos não sejam tributados pelo regime geral de tributação e as operações que não sejam devidamente identificadas e documentadas (n.º 6).

A não verificação dos requisitos referidos no n.º 4 determina a desqualificação da operação como operação de cobertura (n.º 7) e a necessidade de adicionar o imposto que deixou de ser liquidado (n.º 8) ou, no caso de não haver lugar à liquidação do imposto, o acréscimo dos juros compensatórios, excepto quando, tratando-se de uma cobertura prevista no n.º 3, a operação coberta seja efectuada em, pelo menos, 80% do respectivo montante (n.º 9).

SUBSECÇÃO VIII - EMPRESAS DE SEGUROS

Artigo 50.º - Empresas de seguros

1 - Concorrem para a formação do lucro tributável os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor aos activos que estejam a representar provisões técnicas do seguro de vida com participação nos resultados, ou afectos a contratos em que o risco de seguro é suportado pelo tomador de seguro.

2 - As transferências dos activos referidos no número anterior de, ou para, outras carteiras de investimento, são assimiladas a transmissões onerosas efectuadas ao preço de mercado da data da operação.

Anotações

Por Hugo Lacerda

1 - Neste artigo é aflorada uma questão de grande importância decorrente para a incidência do imposto, pelo lucro a ser tributado.

2 - Deverão ser consideradas como onerosas e a preço de mercado qualquer transferência de activos concatenadas no preceituado no n.º 1 do predito artigo.

Por José Amarim

Os investimentos que estejam a representar provisões técnicas do seguro de vida com participação nos resultados ou afectos a contratos em que o risco de investimento é suportado pelo tomador de seguro devem ser valorizados ao valor de mercado à data da transferência de, ou para, essas carteiras de investimento.

As provisões técnicas do seguro de vida com participação nos resultados correspondem a montantes atribuídos aos segurados ou aos beneficiários dos contratos, sob a forma de participação nos resultados, que não tenham ainda sido distribuídos, mediante, nomeadamente, inclusão na provisão matemática de vida.

As provisões técnicas do seguro de vida em que o risco de investimento é suportado pelo tomador de seguro representam o valor capitalizado dos prémios recebidos mais o valor dos respectivos rendimentos. Estes investimentos dizem respeito, geralmente, a seguros ligados a fundos de investimento colectivo «Unit-Linked», subscritos através de unidades de participação, sendo a totalidade dos rendimentos dos respectivos fundos atribuídos ao tomador de seguro. A carteira de títulos que representa as unidades de participação é composta por títulos de investimento, valorizados, na data do balanço, aos valores de mercado, de acordo com os critérios valorimétricos estabelecidos pelo Instituto de Seguros de Portugal.

SUBSECÇÃO IX - DEDUÇÃO DE LUCROS ANTERIORMENTE TRIBUTADOS

Artigo 51.º · Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos

1 - Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos:

- a) A sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direcção efectiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto referido no artigo 7.º;
- b) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;
- c) A entidade beneficiária detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10% e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

2 - O disposto no número anterior é aplicável, independentemente da percentagem de participação e do prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade, aos rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros e das mútuas de seguros e, bem assim, aos rendimentos das seguintes sociedades:

- a) Sociedades de desenvolvimento regional;
- b) Sociedades de investimento;
- c) Sociedades financeiras de corretagem.

3 - Não obstante o disposto no n.º 1, o regime aí consagrado é aplicável, nos termos prescritos no número anterior, às agências gerais de seguradoras estrangeiras, bem como aos estabelecimentos estáveis de sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia e do espaço económico europeu que sejam equiparáveis às referidas no número anterior.

4 - O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável, verificando-se as condições nele referidas, ao valor atribuído na associação em participação, ao associado constituído como sociedade comercial ou civil sob forma comercial, cooperativa ou empresa pública, com sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do valor da sua contribuição relativamente aos rendimentos que tenham sido efectivamente tributados, distribuídos por associantes residentes no mesmo território.

5 - O disposto nos n.ºs 1 e 2 é também aplicável 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 Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho.

6 - O disposto nos n.ºs 1 e 5 é igualmente aplicável aos rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos que sejam imputáveis a um estabelecimento estável, situado em território português, de uma entidade residente noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, que detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente num Estado membro, desde que ambas essas entidades preencham os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, ou, no caso de entidades do espaço económico europeu, requisitos e condições equiparáveis.

7 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 5 e 6:

- a) A definição de entidade residente é a que resulta da legislação fiscal do Estado membro em causa, sem prejuízo do que se achar estabelecido nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação;
- b) O critério de participação no capital referido no n.º 1 é substituído pelo da detenção de direitos de voto quando este estiver estabelecido em acordo bilateral.

8 - *Revogado*

9 - Se a detenção da participação mínima referida no n.º 1 deixar de se verificar antes de completado o período de um ano, deve corrigir-se a dedução que tenha sido efectuada, sem prejuízo da consideração do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, nos termos do disposto no artigo 91.º

10 - A dedução a que se refere o n.º 1 só é aplicável quando os rendimentos provenham de lucros que tenham sido sujeitos a tributação efectiva.

11 - O disposto nos n.ºs 1 e 2 é igualmente aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos mesmos termos e condições, em entidade residente noutro Estado membro do espaço económico europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, desde que ambas as entidades reúnam condições equiparáveis, com as necessárias adaptações, às estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990.

12 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 5 e 11, o sujeito passivo deve provar que a entidade participada e, no caso do n.º 6, também a entidade beneficiária cumprem as condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, ou, no caso de entidades do espaço económico europeu, condições equiparáveis, mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu de que é residente.

Anotações

Por José Amorim

Em matéria de distribuição de lucros, o legislador português optou pelo método da isenção ou da eliminação da dupla tributação pelo sócio, prevendo a atribuição à entidade que recebe os rendimentos já tributados a responsabilidade pela redução da dupla tributação (J. L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, Provisões no âmbito de seguros *Unit-Linked* e dupla tributação económica, *Fiscalidade* 33, p. 54). O objectivo do art.º 51.º não é tanto de atribuir um benefício fiscal mas de criar um mecanismo de neutralidade, por forma a evitar que uma mesma realidade seja duplamente tributada, isto é, prevendo que os lucros distribuídos sejam dedutíveis ao lucro tributável da entidade beneficiária, independentemente da colecta, contrariamente ao método do crédito de imposto que determina que os lucros distribuídos dão origem a um crédito dedutível à colecta do imposto da entidade participante, desde que haja evidentemente colecta de imposto.

O regime da eliminação da dupla tributação económica assenta nos pressupostos e requisitos estabelecidos nos n.ºs 1 a 6 do art.º 51.º São, por um lado, pressupostos subjectivos relacionados com a entidade beneficiária, que dizem respeito ao facto de se tratar de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas (a), com sede ou direcção efectiva em território português, ou agências gerais de seguradoras estrangeiras (b), não sujeitas, em qualquer caso, ao regime da transparência fiscal (c).

São, por outro lado, requisitos objectivos relativos à participação, que correspondem à detenção directa (a), à participação não inferior a 10% (b), à permanência na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros (c) ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período (d) ou, independentemente destes requisitos, nos casos de aos rendimentos de participações sociais terem sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros e das mútuas de seguros e aos rendimentos das sociedades de desenvolvimento regional, sociedades de investimento, ou sociedades financeiras de corretagem (e).

Na base destes pressupostos e requisitos podem ser deduzidos os lucros distribuídos se uma entidade residente no território português detiver uma participação numa entidade residente noutra Estado membro da União Europeia ou se os lucros distribuídos forem imputáveis a um estabelecimento estável, situado no território português, de uma entidade residente noutra Estado membro, desde que essas entidades preencham os requisitos e condições estabelecidas no art.º 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, alterado pela Directiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003 (n.ºs 5 e 6 do art.º 51.º).

No caso de uma SGPS, a dedução integral dos lucros distribuídos depende da participação de, pelo menos, 10% no capital da sociedade que distribui os lucros, independentemente de o valor de aquisição da participação ser ou não superior a € 20.000.000. As SGPS deixam de poder efectuar uma dedução parcial (50%) dos lucros recebidos e de poder deduzir os lucros recebidos, quando estes não tenham sido sujeitos a tributação efectiva na esfera da sociedade que os distribui (n.º 10).

SUBSECÇÃO X - DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS**Artigo 52.º · Dedução de prejuízos fiscais**

1 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores.

2 - A dedução a efectuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 75% do respectivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respectivo período de dedução.

3 - Nos períodos de tributação em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indirectos, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no n.º 1, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos.

4 - Quando se efectuarem correcções aos prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo, devem alterar-se, em conformidade, as deduções efectuadas, não se procedendo, porém, a qualquer anulação ou liquidação, ainda que adicional, de IRC, se forem decorridos mais de cinco anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite.

5 - No caso de o contribuinte beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respectivas explorações ou actividades não podem ser deduzidos, em cada período de tributação, dos lucros tributáveis das restantes.

6 - O período mencionado na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º, quando inferior a seis meses, não conta para efeitos da limitação temporal estabelecida no n.º 1.

7 - Os prejuízos fiscais respeitantes às sociedades mencionadas no n.º 1 do artigo 6.º são deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades.

8 - O previsto no n.º 1 deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto.

9 - O Ministro das Finanças pode autorizar, em casos especiais de reconhecido interesse económico e, mediante requerimento a apresentar na Direcção-Geral dos Impostos, antes da ocorrência das alterações referidas no número anterior, que não seja aplicável a limitação aí prevista.

10 - Quando as alterações previstas no n.º 8 sejam consequência da realização de uma operação de fusão, cisão ou entrada de activos à qual se aplique o regime previsto no artigo 74.º, o requerimento referido no número anterior pode ser apresentado até ao fim do mês seguinte ao do pedido de registo da operação na conservatória do registo comercial.

11 - *Revogado*

12 - Sempre que estejam em causa prejuízos fiscais relativos ao período imediatamente anterior ao da ocorrência de alguma das alterações previstas no n.º 8 e esta ocorra antes do termo do prazo de entrega da respectiva declaração de rendimentos, o requerimento referido no n.º 9 pode ser apresentado no prazo de 15 dias contados do termo do prazo de entrega dessa declaração ou da data da respectiva entrega, se anterior.

Anotações

Por Ana Marinho

Renumerado pelo Decreto-lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, corresponde ao anterior artigo 47.º.

1 - Os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, podem ser deduzidos aos lucros tributáveis de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, segundo a redacção introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2012. Sendo que, na redacção anterior, o período de dedução estava reduzido aos quatro exercícios posteriores, segundo a redacção introduzido pela Lei do Orçamento de Estado para 2010. Também com a Lei do Orçamento de Estado para 2012 se deu a alteração da designação de exer-

cícios para períodos de tributação. O limite quantitativo do n.º de períodos em que pode ocorrer a dedução tem sido marcado pelas suas constantes alterações.

O período de tributação é anual e, regra geral, coincide com o ano civil. Contudo, em alguns casos excepcionais, pode ser adoptado um período anual de tributação que não coincida com o ano civil. Em alguns casos, o período de tributação pode mesmo ser inferior a um ano, o que ocorre quando se dá a alteração para um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido nos termos gerais e é constituído pelo lapso temporal que decorre entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período. Este período, quando inferior a seis meses, não conta para efeitos da limitação do n.º de períodos de tributação em que é admitida a dedução.

Quanto ao limite temporal de dedutibilidade veja-se a informação vinculativa, proferida no processo n.º: 1658/2010, com despacho, de 12 de Agosto de 2010:

“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.”

2 - Nos períodos em que a determinação do lucro tributável seja feita através de métodos indirectos, não há lugar há dedução de prejuízos fiscais. Embora esta previsão não tenha sofrido qualquer alteração, com a Lei do Orçamento de Estado para 2012 o presente artigo foi renumerado e a sua redacção, anteriormente previsto no n.º 2, passou a constituir o seu n.º 3.

3 - A Lei do Orçamento de estado para 2012 introduziu uma limitação quantitativa ao direito de dedução sendo que, apenas podem ser deduzidos prejuízos que não excedem 75% do lucro tributável do respectivo período.

4 - Quando o contribuinte beneficia de isenção parcial ou redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos não podem ser deduzidos, em cada período de tributação, dos lucros tributáveis das restantes, sendo entendimento da administração fiscal que, cessando este regime de isenção, os prejuízos por deduzir podem sê-lo aos lucros apurados mediante o novo regime, conforme informação vinculativa originada no processo n.º 1664/06, 2006.11.21:

“De acordo com o n.º 1 do art.º 47.º do CIRC, os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

Quando o contribuinte beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respectivas explorações ou actividades não podem ser deduzidos, em cada exercício, dos lucros tributáveis das restantes (n.º 5 do art.º 47.º do CIRC).

Assim, e conforme o disposto na alínea b) do n.º 3 do art.º 17.º do CIRC, é necessário efectuar uma separação dos resultados imputáveis a cada um dos regimes de tributação, de modo a que os prejuízos apurados em regime de isenção parcial e ou de redução de IRC não possam ser deduzidos aos restantes.

Porém, terminada a aplicação do regime de isenção parcial ou de redução de taxa, considera-se que o remanescente de um prejuízo sofrido numa actividade isenta ou com redução de taxa, que não foi possível reportar aos lucros tributáveis sujeitos a idêntico regime de tributação, pode vir a ser reportado, desde que observados os limites temporais gerais que permitem o reporte, nos lucros tributáveis da mesma empresa respeitantes ao conjunto das suas actividades.

Assim, no caso de uma isenção temporária de âmbito geral, não se põe qualquer problema de reporte de prejuízos pois, os prejuízos fiscais verificados durante o período de isenção são reportáveis aos lucros tributáveis apurados após o termo da isenção, observado o prazo em que essa dedução é possível.”

5 - O reporte de prejuízos fiscais não se verifica nos casos em que foi modificado o objecto social da entidade a que respeita, foi alterada, de forma substancial, a natureza da actividade exercida ou, nos casos em que se verifica a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou maioria dos votos. Sendo, no entanto, entendimento sufragado pela administração fiscal, a não aplicação deste regime nos casos em que a mudança de titularidade opere apenas a mudança de titularidade directa para indirecta ou vice-versa. Informação vinculativa no processo n.º: 2370/2006 e 2539/2008, sancionados por despacho, de 2008.10.29 de 2008.10.27:

“A limitação de reporte dos prejuízos fiscais, estabelecida no n.º 8 do artigo 47.º do CIRC, tem subjacente a vontade do legislador em evitar a prática de compra e venda de sociedades com prejuízos fiscais em reporte, com a finalidade de aproveitamento desses prejuízos por parte dos novos detentores da maioria do capital. Numa situação em que não há qualquer transmissão de domínio para outro grupo económico, verificando-se apenas uma alteração de uma posição de domínio indirecto para uma posição de domínio directo, a norma prevista no n.º 8 do artigo 47.º do CIRC não é aplicável.

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

E o mesmo acontece nas situações em que há uma alteração da titularidade do capital social de directa para indirecta.”

6 - No caso anterior pode, ainda, verificar-se o reporte mediante autorização do Ministro das Finanças, antes de verificadas as alterações ou, no prazo de um mês após o registo da operação na conservatória do registo comercial, nos casos resultantes de operações de fusão, cisão e entradas de activos.

Por José Amorim

O reporte de prejuízos fiscais permite uma redução da carga fiscal, através da compensação dos prejuízos fiscais com os lucros tributáveis efectivos de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores (n.º 1), sendo que a dedução a efectuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 75 % do respectivo lucro tributável (n.º 2). A lei n.º Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE/2012), introduziu esta limitação à dedução dos prejuízos fiscais, no sentido de limitar a dedução a 75% do lucro tributável do exercício de 2012 e exercícios seguintes, ainda que os prejuízos fiscais tenham sido apurados em períodos anteriores. De referir que esta limitação também se aplicam aos prejuízos fiscais apurados no âmbito do grupo de sociedades.

Esta regra não se aplica na situação de apuramento do lucro tributável com base em métodos indirectos (n.º 3), na eventualidade de o contribuinte beneficiar de uma isenção parcial e ou de uma redução de IRC (n.º 5), no caso de dedução dos prejuízos fiscais dos lucros tributáveis das restantes actividades (n.º 7), e na circunstância de modificação do objecto social da entidade ou alteração da natureza da actividade anteriormente desenvolvida de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto (n.º 8).

SECÇÃO III - PESSOAS COLECTIVAS E OUTRAS ENTIDADES RESIDENTES QUE NÃO EXERÇAM, A TÍTULO PRINCIPAL, ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA

Artigo 53.º · Determinação do rendimento global

1 - O rendimento global sujeito a imposto das pessoas colectivas 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.

2 - Para efeitos de determinação do rendimento global:

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

3 - É aplicável às pessoas colectivas e entidades mencionadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º uma dedução correspondente a 50% dos rendimentos incluídos na base tributável correspondentes a lucros distribuídos por entidades residentes em território português, sujeitas e não isentas de IRC, bem como relativamente aos rendimentos que, na qualidade de associado, auferiram da associação em participação, tendo aqueles rendimentos sido efectivamente tributados.

4 - Para efeitos da determinação do valor dos incrementos patrimoniais a que se refere o n.º 1, é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 21.º.

5 - O disposto no n.º 3 é igualmente aplicável aos lucros distribuídos por entidade residente noutra Estado membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho.

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo deverá dispor de prova de que a entidade cumpre os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, efectuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente.

Anotações

Por Marta Ramos Mendes

O presente artigo refere-se à determinação do rendimento global das pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e que são consideradas sujeitos passivos de imposto nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRC. Conforme previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo diploma, o IRC incidirá sobre o rendimento global das referidas entidades, o que corresponde à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, cujo valor é determinado nos termos do n.º 2 do artigo 21.º

Por seu turno, a alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRC prevê que a matéria colectável apurada pelos sujeitos passivos em questão se obtém pela dedução ao rendimento global (determinado nos termos do presente artigo), dos seguintes montantes: (i) gastos comuns e outros, nos termos do artigo 54.º e (ii) dos benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções àquele rendimento.

Não exercendo, a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o rendimento é tributado em IRC à taxa de 21,5%, de acordo como n.º 5 do art.º 87.º do Código do IRC.

No que se refere às obrigações acessórias, estas entidades encontram-se também sujeitas às obrigações declarativas previstas nos artigos 118.º e 119.º (declaração de inscrição, de alteração ou de cessação no registo de sujeitos passivos de IRC), artigo 120.º (declaração periódica de rendimentos) e artigo 121.º (declaração anual de informação contabilística e fiscal), excepto se não obtiverem rendimentos no período de tributação, obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais e estes tenham sido tributados por retenção na fonte a título definitivo e quando auferirem apenas rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de imposto por conta, seja igual à

prevista no n.º 5 do artigo 87.º. No que concerne às obrigações contabilísticas, os sujeitos passivos em referência, poderão, nos termos do disposto no artigo 124.º e segundo determinados limites, beneficiar de um regime simplificado de escrituração.

O artigo em análise, prevê no seu n.º 2, que para efeitos de determinação do rendimento global, os prejuízos fiscais apurados e as menos-valias do exercício só poderão ser deduzidos aos rendimentos das respectivas categorias num ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, seguindo o regime-regra do artigo 52.º.

As entidades em referência beneficiam ainda de uma dedução correspondente a 50% dos rendimentos incluídos na base tributável correspondentes a lucros distribuídos por entidades residentes em Portugal, sujeitas e não isentas de IRC (n.º 3) ou distribuídos por entidade residente noutro Estado-Membro da União Europeia, desde que se verifiquem preenchidos os requisitos e condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho (n.º 4). Neste último caso, o sujeito passivo é obrigado a dispor de prova de que a entidade cumpre os requisitos e condições estabelecidos na Directiva, o que será efectuado através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado-Membro da União Europeia de que é residente.

Igual dedução de 50% é aplicável relativamente aos rendimentos que, na qualidade de associado auferiram da associação em participação, contanto que os rendimentos tenham sido efectivamente tributados. Sobre o regime legal do contrato de associação em participação vide Decreto-Lei n.º 231/81, de 28 de Julho.

Doutrina Administrativa

Despacho, P 739/2004, de 21 de Junho

Assunto: Enquadramento fiscal dos donativos

Sumário: No caso de sujeitos passivos de IRC residentes e que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, decorre do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º e do artigo 48.º (actual 53.º), ambos do Código do IRC, que os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito acrescem ao rendimento global, aplicando-se para efeitos de determinação do lucro tributável o disposto no n.º 2 do artigo 21.º. No entanto, se se destinarem a financiar a directa e imediata realização dos fins estatutários daquelas entidades, os citados incrementos patrimoniais não são sujeitos a IRC, nos termos do n.º 3 do art. 49.º (actual 54.º) do respectivo Código.

Despacho, P 325/2005, de 14 de Novembro

Assunto: Enquadramento em IRC das entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

Sumário: Descrição do regime fiscal aplicável às pessoas colectivas e entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, incluindo determinação da matéria colectável, obrigações declarativas e contabilísticas.

Por José Amorim

Estão sujeitos a tributação pelo rendimento global as pessoas colectivas que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola [art. 3.º, n.º 1, b)]. O rendimento global sujeito a tributação é constituído pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito pelas entidades que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou que prosseguem fins desinteressados (entidades religiosas, fundações, etc.) ou não económicas (culturais, desportivos, etc.).

Aos rendimentos provenientes do exercício de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola desenvolvida a título acessório e enquadrável na categoria B do IRS, aos rendimentos de aplicação de capitais (categoria E do IRS), aos rendimentos prediais (categoria F do IRS) e aos ganhos de mais-valias resultantes da alienação de quaisquer direitos ou bens (categoria G do IRS), aplicam-se as regras definidas para efeitos de apuramento do rendimento líquido de cada categoria de IRS.

Estão isentos de tributação os rendimentos derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas (ver capítulo das isenções). O objectivo destas entidades não é de obter lucro mas de realizar actividades de acordo com os seus fins estatutários, não devendo, por isso, os seus rendimentos estarem sujeitos à tributação em IRC. Daí que, por exemplo, os subsídios e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por uma associação cultural não estejam sujeitos a IRC.

As pessoas colectivas e entidades mencionadas na alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º do CIRC, aplica-se uma dedução de 50% aos rendimentos incluídos na base tributável correspondentes aos lucros distribuídos por entidades residentes em território português, sujeitas e não isentas de IRC (n.º 3). Esta disposição é igualmente aplicável aos lucros distribuídos por entidades residentes noutros Estados membros da União Europeia que preencham os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho (n.º 5). Os lucros distribuídos por essas entidades são assim deduzidos ao lucro tributável em 50% do seu valor, desde que incluídos na base tributável, com vista a atenuar a dupla tributação.

Artigo 54.º · Gastos comuns e outros

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 colectável, 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.

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 directa e imediata realização dos fins estatutários.

Anotações

Por Marta Ramos Mendes

O presente artigo prevê, para efeitos de determinação da matéria colectável, as regras segundo as quais são deduzidos ao rendimento global os gastos comuns comprovadamente indispensáveis à obtenção desse rendimento desde que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global nos termos do artigo 53.º e não estejam, além disso, especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC.

Os conceitos de rendimentos não sujeitos a IRC e de rendimentos isentos encontram-se definidos nos n.ºs 3 e 4 do artigo 54.º, respectivamente.

Aos gastos comuns enquadráveis no presente artigo, aplicam-se as seguintes regras:

(i) se relacionados com a obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos - os gastos são deduzidos na totalidade ao rendimento global;

(ii) se ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos bem como a rendimentos não sujeitos ou isentos - os gastos são deduzidos proporcionalmente, na parte que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos. Conforme o n.º 2 do artigo, o critério aplicável é o da repartição proporcional ou outro mais adequado aceite pela Direcção-Geral dos Impostos, devendo tal repartição ser evidenciada na declaração de rendimentos.

Doutrina

TABORDA, Daniel, "Os donativos atribuídos aos Hospitais EPE", *in* Fiscalidade n.º 33, Janeiro - Março, 2008.

Doutrina Administrativa

Despacho, P 739/2004, de 21 de Junho

Assunto: Enquadramento fiscal dos donativos (*vide* anotação ao artigo 53.º)

Despacho, P 325/2005, de 14 de Novembro de 2005

Assunto: Enquadramento em IRC das entidades que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (*vide* anotação ao artigo 53.º)

Por José Amorim

Não se trata aqui de gastos específicos a cada um dos rendimentos, mas de gastos comuns e indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global e que estejam ligados à obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, poderão ser deduzidos, no todo ou em parte, a esse rendimento global, para efeitos de determinação da matéria colectável.

Se os gastos estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, serão deduzidos na totalidade ao rendimento global (n.º 1, al. a), mas se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, serão deduzidos na seguinte proporção:

$$\frac{C}{C + D} \times B, \text{ sendo que:}$$

C = montante dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos,

D = montante dos rendimentos brutos não sujeitos e isentos,

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

A dedução dos custos deverá ser efectuada até à concorrência do rendimento global.

SECÇÃO IV - ENTIDADES NÃO RESIDENTES

Artigo 55.º - Lucro tributável de estabelecimento estável

1 - O lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes é determinado aplicando, com as necessárias adaptações, o disposto na secção II.

2 - Podem ser deduzidos como gastos para a determinação do lucro tributável os encargos gerais de administração que, de acordo com critérios de repartição aceites e dentro de limites tidos como razoáveis pela Direcção-Geral dos Impostos, sejam imputáveis ao estabelecimento estável, devendo esses critérios ser justificados na declaração de rendimentos e uniformemente seguidos nos vários períodos de tributação.

3 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, nos casos em que não seja possível efectuar uma imputação com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços a que respeitam os encargos gerais, são admissíveis como critérios de repartição nomeadamente os seguintes:

- a) Volume de negócios;
- b) Gastos directos;
- c) Activo fixo tangível.

Anotações

Por Marta Ramos Mendes

O artigo 55.º refere-se à determinação da matéria colectável de estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes em Portugal. A definição de estabelecimento estável encontra-se prevista no artigo 5.º do Código do IRC, para o qual remetemos.

A matéria colectável obtém-se, assim, pela dedução ao lucro tributável imputável a esse estabelecimento, dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais e benefícios fiscais.

Refere o n.º 1 do artigo que o lucro tributável é determinado de acordo com as regras aplicáveis ao apuramento do lucro tributável das entidades residentes que exerçam a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola. O legislador assemelha, nestes termos, o estabelecimento estável às entidades residentes, por considerá-las de natureza económica semelhante (embora de natureza juridicamente distinta), sujeitando-os, conseqüentemente, às mesmas regras de tributação.

Tal equiparação decorre, desde logo, do princípio da não-discriminação, que tem valor reforçado no âmbito do direito internacional e comunitário. A formulação do referido princípio, no âmbito da matéria em análise, traduz-se no facto de um estabelecimento estável detido por um não residente não possa ficar sujeito, no Estado onde se localiza, a uma tributação diversa ou mais onerosa do que aquela a que estejam ou possam estar obrigados as empresas desse mesmo Estado.

A matéria colectável do estabelecimento estável determina-se, assim, pela aplicação das normas previstas na Secção II, com as necessárias adaptações. Acresce ainda, no que se refere a estes estabelecimentos, que poderão ser deduzidos ao seu lucro tributável, nos termos do n.º 2 do artigo, os encargos gerais de administração que lhe sejam imputáveis, de acordo com critérios de repartição aceites e vistos como razoáveis pela Direcção-Geral dos Impostos.

Os encargos gerais de administração são típicos dos grupos empresariais multinacionais, que aproveitam às várias sociedades ou estabelecimentos que o integram, e materializam-se em despesas suportadas com marketing, publicidade, gestão e organização, consultoria financeira, jurídica, R&D, entre outros. O legislador tributário entende que parte dessas despesas, que contribuem invariavelmente para o lucro do estabelecimento estável, lhe devem ser imputadas como custo, desde que seja dentro de limites proporcionais e razoáveis. A "chave de repartição" deve ser uniforme, contínua (isto é, aplicável nos vários períodos de tributação) e deverá ser justificada na declaração de rendimentos sob pena da sua não aceitação.

No caso de não ser possível efectuar uma imputação com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços respeitantes aos encargos gerais, são admissíveis outros critérios de repartição, dos quais o legislador destaca volume de negócios, gastos directos e activo fixo tangível.

Discute-se, no entanto, se a dedução dos encargos gerais de administração, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 55.º, continuam a vigorar ou se, pelo contrário, foram tacitamente revogados com a entrada em vigor das normas relativas a preços de transferência. Para maiores desenvolvimentos *vide* Manuela Duro Teixeira, "A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes", Almedina, 2007, págs. 66 e seguintes.

Doutrina

DOURADO, Ana Paula, "From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft: scope of non-discrimination of permanent establishments in the EC Treaty and the Most-Favoured-Nation Clause in the EC Member States Tax Treaties", in *EC Tax Review*, Vol. 11, n.º 3, 2002.

CORREIA E VALE, Maria de Lourdes, " Critérios de imputação de receitas e despesas entre sociedades interdependentes em diferentes países quer sejam partes em convenções internacionais sobre dupla tributação quer não sejam" in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 162.

LEITÃO, Luís Menezes, "O conceito de estabelecimento estável na tributação do rendimento", in *15 anos da reforma Fiscal 1988/89*, 2005.

NEVES, António Beja, "O conceito de estabelecimento estável" in *Fisco* n.º 29, Março - 1991.

TEIXEIRA, Manuela Duro, "A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes", Almedina, 2007.

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 29 de Janeiro de 2008 (Processo 2161/07)

Assunto: Financiamento obtido por sucursal

Sumário: (I). A determinação do lucro tributável da sucursal deverá efectuar-se como se de um estabelecimento independente se tratasse, pelo que os juros em questão deverão ser considerados como custo, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC. (II). Dispondo, em Portugal, de um centro estável de imputação de relações ou actividades económicas que geraram rendimentos, e tendo igualmente em conta o disposto no artigo 12.º da CDT celebrada entre Portugal e França, os lucros imputáveis a esse estabelecimento estável nunca estão sujeitos a tributação em Portugal por retenção na fonte, mas sim nos termos equivalentes às sociedades residentes. (III). Também as regras estabelecidas no artigo 7.º da CDT entre Portugal e França apontam para que ao estabelecimento estável serão imputados os lucros que este obterá se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse a mesma actividade ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável, o que quer dizer que para efeitos de IRC a impugnante é considerada como sujeito passivo com personalidade tributária.

Por José Amorim

A tributação dos estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes é limitada aos rendimentos obtidos no território nacional, sendo o lucro tributável determinado de acordo com as regras consagradas no artigo 17.º do CIRC.

O estabelecimento estável é tratado como se fosse uma entidade residente, estando sujeito às mesmas regras que os residentes. Deve, por exemplo, possuir contabilidade organizada e cumprir as obrigações contabilísticas e declarativas constantes do art.º 117.º e seguintes do CIRC.

O lucro tributável é calculado com base no resultado líquido do exercício apurado na contabilidade (o qual é demonstrado na declaração anual a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC), eventualmente corrigido nos termos do CIRC e de outras disposições legais aplicáveis.

Dado a especificidade destas entidades, podem ser deduzidos como gastos os encargos gerais de administração, de acordo com os critérios e os limites considerados razoáveis pela Direcção-Geral dos Impostos (n.º 2). No caso de não ser possível imputar esses gastos, o sujeito passivo pode utilizar como critérios de repartição, o volume de negócios, os gastos directos e o activo fixo tangível (n.º 3).

Com estas regras, o legislador acaba por criar um regime de determinação do lucro tributável para os não residentes com estabelecimento estável diferente do regime aplicável aos residentes.

Artigo 56.º · Rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável

1 - 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.

2 - No caso de prédios urbanos não arrendados ou não afectos a uma actividade 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 respectivo período de tributação, para efeitos do número anterior, o montante correspondente a 1/15 do respectivo valor patrimonial.

3 - O disposto no número anterior não é aplicável quando 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.

4 - Para efeitos da determinação da matéria colectável, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º, o valor dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito é calculado de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 21.º.

Anotações

Por Marta Ramos Mendes

O presente artigo refere-se aos rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável em território português, obtidos por entidades não residentes e que são determinados segundo as regras estabelecidas para as diversas categorias de rendimentos de IRS. Não se trata de rendimento global, mas de rendimentos por categoria, tributados autonomamente.

Os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito são relevantes para efeitos de determinação da matéria colectável e o seu valor é calculado de acordo com as regras previstas no n.º 2 do artigo 21.º.

O artigo 56.º prevê ainda, nos termos do seu n.º 2, que se considera rendimento predial, o montante correspondente a 1/15 do valor patrimonial dos prédios urbanos não arrendados ou não afectos a uma actividade económica e que sejam detidos por entidades com domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro. Apenas não será aplicável o referido n.º 2 quando a entidade não residente detentora do prédio demonstre, cumulativamente, que o mesmo não é fruído por entidade com domicílio em território português e que o prédio se encontra devoluto.

Por José Amorim

Os rendimentos não imputáveis a estabelecimentos estáveis situados no território português são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes de IRS. Estes rendimentos, referidos nas alíneas a) a e) do n.º 3 do art.º 4º, consistem em rendimentos de imóveis (categoria F do IRS), rendimentos de capitais (categoria E do IRS) e incrementos patrimoniais (categoria G do IRS), os quais são objecto de retenção na fonte a título definitivo, à excepção dos rendimentos prediais, e devem constar na Declaração Modelo 22 de IRC.

No caso de prédios urbanos não arrendados ou não afectos a uma actividade económica detidos por entidades localizadas num país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, considera-se como rendimento predial bruto do período de tributação o montante correspondente a 1/15 do respectivo valor patrimonial (n.º 2). Presume-se um rendimento predial bruto de 1/15 do valor patrimonial do prédio. A presunção é afastada se o não residente demonstrar que o prédio não é fruído por residente e se encontra devoluto (n.º 3 do art.º 56º).

SECÇÃO V - DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL POR MÉTODOS INDIRECTOS

Artigo 57.º · Aplicação de métodos indirectos

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

2 - 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 indirectos após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação sem que se mostre cumprida a obrigação.

3 - O prazo a que se refere o número anterior não deve ser inferior a 5 nem superior a 30 dias e não prejudica a aplicação da sanção que corresponder à infracção eventualmente praticada.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 52.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

N.º 1

Importa referir que a presunção (ilidível ou *iuris tantum*) da veracidade das declarações apresentadas pelos contribuintes (descrita no art.º 75.º, n.º 1 da LGT) é afastada em certos casos, contemplando designadamente as situações de declaração, contabilidade ou escrita com «omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo». A situação descrita acima poderá advir do facto de a matéria tributável afastar-se significativamente e, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na LGT (cfr. art.º 89.º da LGT), bem como do afastamento injustificado e significativo, para menos, dos rendimentos declarados em sede de IRS, aferido comparativamente com os padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do art.º 89.º-A da LGT.

Mais concretamente, o procedimento de avaliação encontra-se regulado nos art.ºs 81.º e seguintes da LGT. O capítulo em questão trata tanto da avaliação directa, como da avaliação indirecta^{55 56}

A regra será, no entanto, a avaliação directa (cfr. art.º 81.º; art.º 82.º, n.º 1 e art.º 83.º, n.º 1). De facto, a situação mais habitual é a de que deve a avaliação ser efectuada com base nos elementos declarados, cruzamento de dados e demais informações disponíveis.

Por seu turno, a avaliação indirecta adquire um carácter subsidiário (ou até mesmo sancionatório), importando atender ao disposto no art.º 82.º, n.º 2 (para a competência, que será da Administração Tributária), bem como para os fins: “*determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha*”. Finalmente, no art.º 85.º, n.º 1, vem esclarecida a subsidiariedade da avaliação indirecta.

Deste modo, de acordo com o art.º 85.º, n.º 2, “*À avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa*”.

Destarte, nos art.ºs 87.º e seguintes da LGT, encontra-se regulada a avaliação indirecta - e é para tais disposições que remete o n.º 1 deste art.º 57.º do CIRC.

55 Em termos monográficos, consultar a tese de doutoramento do Senhor Professor Doutor João Sérgio Ribeiro, RIBEIRO, João Sérgio, “*Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequilibrar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*”, Almedina, 2010.

56 Acerca destas temáticas, ver também I - Comentários à LGT - CAMIÕES, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2.ª edição, Lisboa, Visão, 2000; LIMA GUERREIRO, António, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2001; II - Manuais “clássicos” que referem estes temas, no geral - CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Almedina, 2006; SALDANHA SANCHES, José Luis, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2002; FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, 2.ª edição, Almedina, 2007, III - E, finalmente, mais um trabalho monográfico - BRITO DE OLIVEIRA, A Avaliação Directa e Indirecta nos Impostos sobre o Rendimento, *Jornal Fiscal*, Vida Económica, 2000.

Assim, o referido art.º 87.º enuncia os casos taxativos que permitem o recurso ao método da avaliação indirecta. Importante, nesta sede, destacar a alínea d) que refere as manifestações de fortuna (art.º 89.º-A da LGT). As restantes situações prendem-se com impossibilidades de outras ordens, no que respeita a determinação da matéria tributável, bem como divergências de várias origens e situações duvidosas que fazem com que legitimamente se questione a veracidade das declarações do contribuinte.

A situação de afastamento dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica, de acordo com o postulado no art.º 87.º, alínea c), visto em confronto com o art.º 89.º da mesma LGT, também redundará na aplicação de métodos indirectos de tributação.

Em relação, especificamente, às manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados (art.º 89.º-A da LGT) e, tal como já foi referenciado, o n.º 1 da disposição respectiva enuncia-nos a previsão desse facto.

A matéria do ónus da prova exigido encontra-se no n.º 3, sendo que na sua falta ou insuficiência operará o n.º 4 (através do apuramento do chamado rendimento padrão, de acordo com a situação em causa).

Acerca destas situações, o contribuinte não terá como defesa o procedimento de reclamação graciosa, mas sim o pedido de revisão da matéria colectável (cfr. art.º 91.º e seguintes da LGT).

Quanto aos critérios a utilizar no procedimento de avaliação indirecta, estes encontram-se previstos no art.º 90.º da LGT, sendo importante destacar que o contribuinte, em sede de audição prévia, poderá alegar (se assim o desejar) qual o critério que poderia ser aplicado, desde que o fundamento.

N.º 2

De facto, o art.º 88.º da LGT, sob a epígrafe "*Impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável*", elenca os critérios que determinam a avaliação indirecta, prendendo-se designadamente com falta de cumprimento de obrigações declarativas, contabilísticas e fiscais, recusa de exibição, insuficiências e/ou situações flagrantes de discrepância.

N.º 3

Esta indicação do prazo é uma manifestação do postulado geral relativo ao princípio da certeza e segurança jurídica.

Finalmente, como ilustração destas temáticas em termos jurisprudenciais, temos por exemplo os seguintes acórdãos (indicados por ordem decrescente de antiguidade):

I - Recurso 403/09 do STA - Descritores: IRS. Manifestações de fortuna. Prova da fonte de rendimentos

A Administração Fiscal recorre à avaliação indirecta da matéria tributável quando esteja evidenciada qualquer manifestação de fortuna das previstas na tabela constante do art.º 89.º-A, n.º 4 da LGT.

Cabe ao sujeito passivo o ónus de provar que correspondem à realidade os rendimentos declarados, assim como a indicação de todas as outras fontes das manifestações de fortuna verificadas no caso e previstas na referida tabela. Havendo a demonstração de que os rendimentos declarados acrescidos dos empréstimos obtidos totalizam valor superior ao das manifestações de fortuna, deve entender-se como feita a prova exigida pelo art.º 89.º-A, n.ºs 3 e 4 da LGT, sendo que não pode recorrer-se à avaliação indirecta da matéria tributável.

Se é verdade que se afasta a presunção de veracidade das declarações do contribuinte quando se detectam irregularidades entre as manifestações de fortuna e os rendimentos declarados em sede de IRS (75.º, n.º 1 e n.º 2 d) da LGT), também é verdade que, por lei, o contribuinte fica com o ónus de provar se conseguiu as quantias pecuniárias por outros meios que não relacionados com os seus rendimentos (art.º 89.º-A, n.º 3 da LGT).

De facto, neste mesmo sentido aponta a doutrina. De acordo com a Doutrina (Diogo Leite de Campos e Jorge Lopes de Sousa, por exemplo), nestes casos deixa de valer a presunção de veracidade da declaração do contribuinte (art.º 75.º, n.º 1 da LGT), afastamento de presunção que resulta do art.º 75.º, n.º 2, d) da LGT. Cabe, portanto, ao contribuinte o ónus de provar a veracidade dos rendimentos declarados e a proveniência das restantes verbas para aquisição das manifestações de fortuna detectadas.

Na opinião de Xavier de Basto, a avaliação indirecta deixa de ser subsidiária da avaliação directa, revestindo características sancionatórias quando não for feita prova das manifestações de fortuna, tendo então que se operar o rendimento padrão.

Pelo contrário, caso consiga provar que licitamente conseguiu obter tais quantias pecuniárias por outros meios, não se verifica omissão nenhuma na declaração de rendimentos, apesar da desconformidade dos rendimentos declarados em sede de IRS com os sinais exteriores de riqueza. Nesse caso, a AF já não pode utilizar o método da avaliação indirecta, nomeadamente através do índice do rendimento padrão, constante do quadro presente no art.º 89.º-A, n.º 4 da LGT.

De maneira consentânea com uma correcta aplicação da lei aos factos trazidos, pode afirmar-se que o tribunal decidiu bem. O contribuinte conseguiu, afinal, provar os factos que alegou e isso postergou a avaliação da matéria tributável através de métodos indirectos, nos termos indicados no art.º 89.º-A da LGT.

II - Acórdão n.º 02383/08 de Tribunal Central Administrativo Sul, 27 de Maio de 2008

Nesta situação, a administração tributária procedeu à correcção da matéria colectável da recorrente, relativamente ao ano de 2001, tendo-a qualificado como sendo correcções por métodos indirectos, tendo procedido ao cálculo da colecta pela aplicação da taxa normal de IRC de 32%, em vez de ter aplicado a taxa de 25% (prevista no art.º 7.º da Lei 171/99). Como tal, acontece que a correcção efectuada, embora formalmente apelidada de "métodos indirectos" consistiu numa mera correcção técnica ou aritmética.

III - Acórdão n.º 05046/01 de Tribunal Central Administrativo Sul, 21 de Setembro de 2004

No sumário deste Acórdão pode ler-se o seguinte: «*A tributação das empresas deve fazer-se pelo lucro real, sendo a regra geral a da determinação do lucro tributável com base na respectiva declaração de rendimentos e tendo por base a contabilidade (arts. 107.º, n.º 2, da CRP, e 16.º do CIRC, nas redacções vigentes à data), donde resulta deverem aquelas manter contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal (art. 78.º do CPT, em vigor à data, e 98.º, n.º 1, do CIRC) e apresentar as pertinentes declarações de rendimentos (arts. 94.º, n.º 1, alínea b) e 96.º do CIRC). Excepcionalmente, em determinadas circunstâncias, designadamente quando a contabilidade enfermar de omissões ou inexatidões que não permitam que o apuramento do lucro tributável se faça com base nela e se mostrar inviável a quantificação directa, permite-se à AT que proceda à sua fixação mediante o recurso a métodos indiciários (arts. 16.º, n.º 3 e 51.º, n.ºs 1 e 2, do CIRC), devendo fundamentar a sua decisão (arts. 268.º, n.º 3, da CRP, 125.º do CPA, 21.º e 81.º, do CPT e 53.º, n.º 1, do CIRC). De acordo com o entendimento actual do princípio da legalidade administrativa, incumbe à AT o ónus de prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas e desfavoráveis ao destinatário, como sejam a existência dos factos tributários e a respectiva quantificação (ressalvadas as excepções do art. 121.º, n.º 2, do CPT), isto quando o acto por ela praticado tem por fundamento a existência do facto tributário e a sua expressão quantitativa. Assim, compete à AT demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação por métodos indiciários, designadamente a impossibilidade de tributação com base na declaração do contribuinte e na respectiva contabilidade(...)*»

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 52.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

A aplicação de métodos indirectos reveste-se de carácter absolutamente excepcional e tem sempre natureza subsidiária, verificando-se apenas nas situações previstas nos art.ºs 87.º a 89.º da lei geral tributária (LGT) - v.g. impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta em resultado de anomalias e incorrecções que inviabilizem o apuramento do lucro real (aqui entendido como aquele que é passível de determinação com base na contabilidade) (cfr. n.º 1).

Outra não poderia ser a solução, atento o art.º 75.º, n.º 1, da LGT, que consagra a presunção de veracidade das declarações do sujeito passivo apresentadas nos termos legais, bem como dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.

Tratando-se de atraso na execução dos livros e registos contabilísticos, bem como de sua não exibição imediata, a que se refere o art.º 88.º da LGT, o recurso a métodos indirectos encontra-se ainda condicionado ao decurso do prazo fixado para a respectiva regularização ou apresentação (não inferior a 5 dias nem superior a 30), sem que se mostre cumprida a obrigação (cfr. n.ºs 2 e 3).

Ver: art.º 15.º; art.ºs 75.º e 87.º a 89.º da Lei Geral Tributária; art.º 9.º do Código do Imposto do Selo.

Jurisprudência

(...) IRC. Métodos indirectos. (...) - (...) V. O recurso ao método de tributação indirecta funda-se na dupla vertente, preventiva e repressiva, potenciando-se a dissuasão de comportamentos de evasão fiscal, inculcando nos contribuintes um maior rigor e verdade declarativos, e, na esfera do prevaricador, a determinação de uma matéria tributável presumida mais próxima da efectivamente tida e não declarada. Esta metodologia de tributação não comporta a mesma precisão de apuramento de imposto da resultante do método declarativo, sendo alcançada mediante índices que só por coincidência concordarão com a realidade, subsistindo sempre um concreto grau de dúvida sobre a quantificação, a qual só constituirá dúvida fundada quando o contribuinte, positivamente, prove que a quantificação em causa é errada. VI. Tendo a Fazenda Pública adoptado o recurso a métodos indiciários para determinar o lucro tributável do contribuinte, compete-lhe demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitam a tributação com recurso a tais métodos e, feita essa prova, recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação. VII. O art.º 87.º alínea b) da lei geral tributária (LGT), cuja redacção foi estabelecida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, prevê a possibilidade de avaliação indirecta da matéria tributável quando se verifica a falta dos elementos necessários para comprovar e quantificar directa e exactamente a matéria tributável, pelo que a avaliação directa é impossível. Esta impossibilidade, porém, só pode resultar das anomalias e incorrecções taxativamente indicadas nas várias alíneas do art.º 88.º da LGT (cfr. art.º 81.º n.º 1 da LGT). Nestes casos, a avaliação da matéria tributável é feita com base em indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária dispuser, de entre os taxativamente indicados no art.º 90.º n.º 1 do mesmo diploma. (...) (acórdão do TCA Sul de 2011-06-28, Proc. n.º 2477/08).

Impugnação judicial. IRC. Métodos indirectos. Errada quantificação. Prova. (...) - I. Encontram-se preenchidos os pressupostos para o lucro tributável ser apurado por métodos indirectos quando através da contabilidade do contribuinte, mercê das suas omissões, deficiências e irregularidades, não é possível apurar os reais custos e nem os reais proveitos. II. Em sede de impugnação judicial, actualmente, no âmbito da vigência do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), cabe à administração fiscal assentar os pressupostos que levaram à tributação, em juízos de probabilidade, necessariamente elevada, sem exigir uma certeza do facto tributário, em que a maior parte das vezes, não é possível. III. E ao contribuinte, que alegue e prove factos (através de prova concludente) que ponham em dúvida (fundada) os pressupostos em que assentou o juízo de probabilidade elevada feito pela administração para prova da existência do facto tributário. IV. A fundada dúvida prevista na norma do art.º 100.º do CPPT, fundamento de anulação do acto de liquidação, não pode assentar na ausência ou inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante, ao qual lhe cabe provar os factos que ponham em dúvida a existência e a quantificação do facto tributário, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los. V. Não tendo o impugnante vindo fazer qualquer prova da desadequação do critério utilizado pela administração tributária para a determinação da quantificação da matéria tributável alcançada e nem que esta possa padecer de qualquer erro ou excesso, não pode a mesma deixar de se manter (...) (acórdão do TCA Sul de 2011-10-11, Proc. n.º 4238/10).

Artigo 58.º · Regime simplificado de determinação do lucro tributável

Revogado

Artigo 59.º - Métodos indirectos

A determinação do lucro tributável por métodos indirectos é efectuada pelo director de finanças da área da sede, direcção efectiva 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.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 54.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

A determinação do lucro tributável por métodos indirectos é da competência do director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo - sem prejuízo da respectiva delegação - e deve basear-se em todos os elementos de que a administração tributária disponha, em conformidade com o art.º 90.º da lei geral tributária (LGT) e demais normas legais aplicáveis.

Acresce que deve ser assegurada a participação do sujeito passivo na formação da decisão de aplicação de métodos indirectos através do respectivo direito de audição - seja antes daquela decisão (quando não haja lugar a relatório de inspecção) ou antes da conclusão do relatório da inspecção tributária [cfr. art.º 60.º, n.º 1, alínea d) e e), da LGT, respectivamente].

As alterações introduzidas pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (OE 2010), a este artigo e reportadas ao regime simplificado, produzem efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2011 (cfr. art.º 92.º, n.º 2, desta lei).

Ver: art.º 15.º; art.º 39.º do Código do IRS; art.ºs 60.º e 90.º da Lei Geral Tributária.

Jurisprudência

IRC. Correção da matéria colectável. Correções técnicas e métodos indirectos. Utilização simultânea. Ampliação do âmbito do recurso - I. Visando, a contabilidade, os métodos de registo e de cálculo dos actos relevantes à vida das empresas, no desenvolvimento dos respectivos objectos sociais, deve, a mesma, reflectir, enquanto um todo e pelos períodos económicos relevantes, os factos patrimoniais ocorridos ao longo da existência daquelas. II. Sem embargo, a circunstância da contabilidade ser uma não colide com a sua correção, por parte da administração fiscal, através da utilização simultânea de correções técnicas e métodos indirectos. III. A utilização simultânea de tais metodologias alternativas quando, em face dos factos patrimoniais sujeitos a registo, se apresente possível, torna-se, não só, uma faculdade, mas um poder/dever da administração fiscal na medida em que impliquem uma maior proximidade à realidade a tributar. IV. Impondo-se, à administração fiscal, a fundamentação substancial dos critérios de quantificação de que venha a lançar mão, na utilização de métodos indirectos, tal ónus cumpre-se pela referência a elementos que se apresentem como justos e adequados, à luz de parâmetros de aferição pautados por juízos de normalidade e probabilidade, ao alcance do resultado final. V. Legitimada a utilização de métodos indirectos e cumprindo a administração fiscal o ónus referido no ponto anterior, a eventual dúvida que possa subsistir sobre a quantificação da matéria colectável desfavorece a impugnante a quem incumbia demonstrar, positivamente, que aquela carece de aderência à realidade. (...) (acórdão do TCA Sul de 2009/06/02, Proc. n.º 2803/08).

Delegação de poderes. (...) - I. Nos termos conjugados dos art.ºs 16.º n.º 3 e 52.º do Código do IRC (na redacção vigente em 1999), a ocorrida determinação do lucro tributável por métodos indiciários competia ao director distrital de finanças da área da sede do sujeito passivo ou, em alternativa (e não em substituição), a funcionário em quem este delegue. II. Diferentemente do comum caso de substituição, a norma atributiva de competência ao director distrital de finanças não impõe, em alternativa, os seus substitutos legais, mas

qualquer funcionário, obviamente, substituto legal ou não, no qual delegue essa atribuição, sendo, pois, decisivo, para conferir legalidade à ocorrida intervenção do director de finanças adjunto, a existência de acto de delegação de competências e respectiva publicação oficial. (...) (acórdão do TCA Sul de 2011-07-05, Proc. n.º 2629/08).

Artigo 60.º · Notificação do sujeito passivo

1 - Os sujeitos passivos são notificados do lucro tributável fixado por métodos indirectos, com indicação dos factos que lhe estiveram na origem e, bem assim, dos critérios e cálculos que lhe estão subjacentes.

2 - A notificação a que se refere o número anterior deve ser efectuada por carta registada com aviso de recepção, nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 55.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo impõe a obrigatoriedade de a administração tributária proceder à notificação do sujeito passivo com referência à fixação do lucro tributável por métodos indirectos, indicando quer os factos determinantes da aplicação de tais métodos, quer os critérios e cálculos utilizados (cfr. n.º 1) - em consonância com o disposto no art.º 77.º, n.º 4, da lei geral tributária (LGT).

Por outro lado, a referida notificação deve ser efectuada por carta regista com aviso de recepção, em conformidade com o disposto no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) (cfr. n.º 2). A modalidade exigida releva, designadamente, para a contagem do prazo para solicitar a revisão do lucro tributável fixado por métodos indirectos a que se refere o artigo seguinte.

Atento o disposto no art.º 77.º, n.º 6 da LGT, trata-se de formalidade de que depende a eficácia do acto de fixação do lucro tributável por métodos indirectos.

Ver: art.º 15.º; art.º 62.º; art.º 77.º da Lei Geral Tributária.

Artigo 61.º · Pedido de revisão do lucro tributável

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

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 56.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e in-

interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo prevê a possibilidade de os sujeitos passivos solicitarem a revisão do lucro tributável fixado por métodos indirectos. O pedido em apreço tem efeito suspensivo da liquidação e visa a autuação do procedimento de revisão regulado nos art.ºs 91.º e seguintes da lei geral tributária (LGT).

Ver: art.º 15.º; art.º 62.º.

Jurisprudência

IRC. Não conhecimento de nulidades da sentença por accionamento do princípio *pro actione*. Métodos indiciários. Falta de intervenção de perito independente. Falta de lista oficial. Falta de acordo dos peritos - (...) XI. Por injunção normativa dos art.ºs 93.º e 94.º da LGT, haveria ainda que proceder à designação de peritos independentes, mediante listas distritais a serem organizadas por uma Comissão Nacional, cujo funcionamento e estatuto ficou também para ser posteriormente regulamentado. XII. Como à data em que foi realizado o debate contraditório no procedimento de revisão (29.09.1999) ainda se não encontrava disponível a listagem dos peritos independentes, pois esta só foi publicada no Diário da República de 29.06.2000 (DR, II Série, n.º 170, Aviso n.º 11545/2000), isso não podia ser impeditivo da reunião. XIII. É que com o art.º 86.º n.º 4 da LGT se introduz uma mudança radical pois deixou de fazer-se qualquer referência a deveres de imparcialidade e independência técnica da pessoa nomeada pelo sujeito passivo para participar na avaliação indirecta, aludindo-se a relação de representação entre o sujeito passivo e o perito por si designado (art.º 91.º n.º 1). XIV. Por força da LGT, configurando-se esta relação como de representação, justificar-se-à que se estabeleça a vinculação do sujeito passivo pela actuação deste perito, da mesma forma que tal vinculação existe no domínio do direito civil (art.ºs 1178.º n.º 1 e 258.º do Código Civil), ao ponto de, em caso de falta injustificada ao procedimento de revisão ou a sua não comparência à segunda reunião valerem como desistência da reclamação (art.º 91.º n.º 6 da LGT). XV. A não intervenção do perito reconduz-se a um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial, estando essa formalidade instituída para assegurar as garantias de defesa dos interessados, contribuinte e administração tributária, por forma a garantir a justeza e correcção do acto final do procedimento pelo que, tratando-se de um trâmite destinado a assegurar os interesses da ambas as partes (particular e público), ocorre a possibilidade de também aqui eclodir a sua degradação em formalidade não essencial, quer dizer que a preterição não implica necessariamente a invalidade do acto final. XVI. E visto que a recorrente deduziu impugnação judicial, não tem aquela preterição relevância invalidante pois da preterição da formalidade não resultou para ela uma lesão efectiva e real dos interesses ou valores protegidos pelo preceito violado. Ou seja, não obstante tal preterição, veio a atingir-se o resultado que com ela se pretendia alcançar, que é a defesa da recorrente contra o acto tributário que realizou através do acordo a que chegou o seu representante com o da administração tributária, pelo que o vício da forma não pode ter efeitos invalidantes. XVII. O procedimento de revisão da matéria colectável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária e visa o estabelecimento de um acordo. Não se alcançando acordo no prazo de 30 dias a contar do início do procedimento de revisão, o órgão competente para a fixação da matéria tributável decidirá, tendo de ter em conta, para fundamentar a decisão, as posições expressas pelos peritos (art.º 92.º n.ºs 1 e 6 da LGT). XVIII. A referência às posições expressas pelos peritos e não também às expressas pelas partes no procedimento, significa que deverão ter-se em conta apenas as posições expressas pelos peritos, sendo irrelevantes as posições defendidas pelo próprio sujeito passivo e pela administração tributária no procedimento tributário, quando não tiverem sido corroboradas pelos peritos designados. XX. E a irrelevância das posições expressas pelas partes, tem como corolário que o valor a fixar para a matéria tributável não terá de ser fixado entre os valores indicados pelo contribuinte no pedido de revisão e pela administração tributária no acto que é objecto do pedido. XXI. Não tendo os peritos chegado a acordo, era lícito ao órgão competente para a decisão aceitar, como o declarou, "as conclusões evidenciadas no relatório do exame à escrita", o que significa que, embora as tivesse em conta, não aceitou, quer a posição assumida pelo perito da Fazenda Pública, quer a posição assumida pelo perito da impugnante (acórdão do TCA Sul de 2005/09/20, Proc. n.º 6126/01).

Impugnação de IRC. Consequência do acordo obtido no procedimento de revisão da matéria tributável - Alcançando-se acordo no processo de revisão da matéria tributável, não poderá na impugnação judicial da liquidação operada com base nele assacar-se qualquer ilegalidade da avaliação indirecta em decorrência do disposto no art.º 86.º n.º 4 da lei geral tributária (acórdão do TCA Sul de 2008/04/30, Proc. n.º 2343/08).

IRC. Revisão da matéria tributável. Acordo dos peritos - I. O acordo em que intervenha um perito designado pelo contribuinte, para o procedimento de revisão da matéria tributável, só não vincula o contribuinte, nos casos em que o perito, seu representante, actuar para além dos poderes que lhe foram conferidos. II. Esse acordo não impede o contribuinte de invocar vícios ocorridos no procedimento de avaliação indirecta e de revisão, excluídos do âmbito do que foi objecto do acordo. III. Constituindo o cerne da discussão submetida à apreciação do tribunal recorrido, não a ocorrência de um vício no procedimento de revisão, mas a caducidade do direito à liquidação e havendo pronúncia expressa dos peritos sobre tal questão, que, assim, se encontra englobada nas questões que foram objecto de análise, ponderação e decisão, por acordo, dos peritos, o contribuinte não tinha o direito de impugnar judicialmente a liquidação em causa, com fundamento na invocação da caducidade (acórdão do TCA Sul de 2009/01/20, Proc. n.º 2531/08).

Impugnação judicial. IRC. Métodos indirectos. Inspeção. Fundamentação - (...) III. Não tendo o contribuinte deduzido o pedido de revisão contra a fixação da matéria tributável por métodos indirectos, vedado lhe está, na impugnação judicial, impugnar a falta de pressupostos para o imposto ser apurado por tais métodos, por falta dessa condição de procedibilidade (acórdão do TCA Sul de 2011-06-28, Proc. n.º 4381/10).

IRC. Métodos indirectos. Perito. Despacho. Fundamentação - I. No caso de inexistir acordo dos peritos em sede de comissão de revisão, o despacho proferido pela entidade competente para a fixação da matéria tributável por métodos indirectos, ao rejeitar o parecer do perito do contribuinte, total ou parcialmente, comporta um especial dever de fundamentação, o que passa pela enunciação das razões que a tal levaram, independentemente do respectivo conteúdo. II. Não tendo tal despacho cumprido tal desiderato, encontra-se o mesmo inquinado desse vício de ilegalidade e que leva à anulação da posterior liquidação que nele se funda (acórdão do TCA Sul de 2011-09-13, Proc. n.º 4475/11).

Artigo 62.º - Revisão excepcional do lucro tributável

1 - O lucro tributável determinado por métodos indirectos pode ser revisto nos três anos posteriores ao do correspondente acto 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 director-geral dos impostos.

2 - São aplicáveis no caso previsto no número anterior as disposições dos artigos 60.º e 61.º.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 57.º na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação do Código efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Este artigo estabelece que o director-geral dos impostos - enquanto dirigente máximo do serviço - pode autorizar, excepcionalmente, até ao termo do terceiro ano seguinte ao do correspondente acto tributário, a revisão do lucro tributável fixado por métodos indirectos, com fundamento em injustiça grave ou notória em

prejuízo dos cofres do Estado ou do sujeito passivo, em face de elementos conhecidos ulteriormente (v.g. obtenção superveniente pelo sujeito passivo de segundas vias de documentação que comprovem ter sido outro o lucro real) (cfr. n.º 1), aplicando-se ainda o disposto nos art.ºs 60.º e 61.º (cfr. n.º 2).

Nos termos do art.º 78.º, n.º 5, da lei geral tributária (LGT), apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 1 ao director-geral dos impostos entende-se reportada ao director-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede à Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 3.º n.º 1, 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 15.º; art.º 60.º; art.º 61.º; art.º 99.º; art.º 78.º da Lei Geral Tributária.

SECÇÃO VI - DISPOSIÇÕES COMUNS E DIVERSAS

SUBSECÇÃO I - CORRECÇÕES PARA EFEITOS DA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

Artigo 63.º - Preços de transferência

1 - Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas 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.

2 - O sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua 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 activos utilizados e a repartição do risco.

3 - 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 fraccionamento 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.

4 - Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre:

- a) Uma entidade e os titulares do respectivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;

- b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respectivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, directa ou indirectamente, 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, direcção, gerência ou fiscalização, e respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes;
- d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção, 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 recta;
- 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, directa ou indirectamente estabelecidas ou praticadas, se verifica situação de dependência no exercício da respectiva actividade, nomeadamente quando ocorre entre si qualquer das seguintes situações:
- 1) O exercício da actividade 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 actividade 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 transaccionados, prestados ou adquiridos por uma encontra-se, por imposição constante de acto 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.

5 - Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indirecta no capital ou nos direitos de voto a que se refere o número anterior, nas situações em que não haja regras especiais definidas, são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais.

6 - O sujeito passivo deve manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º, a documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência, incluindo as directrizes ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros actos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respectivo 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 sectoriais, 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 selecção do método ou métodos utilizados.

7 - O sujeito passivo deve indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 121.º, a existência ou inexistência, no período de tributação a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais, devendo ainda, no caso de declarar a sua existência:

- a) Identificar as entidades em causa;

- b) Identificar e declarar o montante das operações realizadas com cada uma;
- c) Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados.

8 - Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efectuar, na declaração a que se refere o artigo 120.º, as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.

9 - Nas operações realizadas entre entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis daquela situados fora deste território, aplicam-se as regras constantes dos números anteriores.

10 - O disposto nos números anteriores aplica-se igualmente às pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral de IRC.

11 - Quando a Direcção-Geral dos Impostos proceda a correcções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do IRC ou do IRS, na determinação do lucro tributável deste último devem ser efectuados os ajustamentos adequados que sejam reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.

12 - Pode a Direcção-Geral dos Impostos proceder igualmente ao ajustamento correlativo referido no número anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nas mesmas previstos.

13 - A aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer a operações individualizadas, quer a séries de operações, o tipo, a natureza e o conteúdo da documentação referida no n.º 6 e os procedimentos aplicáveis aos ajustamentos correlativos são regulamentados por portaria do Ministro das Finanças.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 58.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

Em primeiro lugar, e a título de enquadramento, diga-se que apesar da conotação negativa da ideia do recurso ao planeamento fiscal⁵⁷, verifica-se que este revestirá, em princípio, a natureza de actividade lícita, configurando-se num verdadeiro direito subjectivo do sujeito passivo das obrigações fiscais, enquanto condição para a segurança jurídica das relações tributárias. O planeamento fiscal como actividade lícita será, no fundo, um conjunto de operações levadas a cabo por determinado contribuinte, com vista à poupança de despesas fiscais. Efectivamente, referimo-nos aqui ao chamado planeamento fiscal legítimo ou *intra legem*, podendo apesar de tudo verificar-se práticas de planeamento fiscal abusivo, excessivo, agressivo ou quaisquer fenómenos tendentes à chamada elisão fiscal, ou seja, planeamento fiscal *extra legem*. No outro extremo aparece-nos o planeamento fiscal ilegítimo, podendo este ser evasivo ou até mesmo fraudulento, o que configura verdadeiras situações de planeamento *contra legem*.

Um outro problema de base prende-se com a dificuldade delimitativa entre o que sejam práticas de planeamento fiscal perfeitamente legítimo (com as quais o contribuinte aproveita as soluções consagradas na lei no sentido de melhor conformar as suas condutas) e, por outro lado, as práticas de planeamento fiscal abusivo que, não configurando ilícitos penais ou criminais contrariam os princípios fundamentais do sistema jurídico-tributário, não obstante não contrariarem frontalmente os dispositivos legais concretamente aplicáveis,

57 Acerca destas matérias, saliente-se o legado do saudoso Professor Saldanha Sanches, nomeadamente: SALDANHA SANCHES, José Luís, *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português: Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006; SALDANHA SANCHES, José Luís (e outros), *Reestruturação de Empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, 2009.

pelo que as consequências apenas passarão por eventuais correcções à matéria colectável. Neste sentido, deixemos de parte nesta nossa exposição o planeamento fiscal ilegítimo, cujas consequências (frontalmente atentatórias dos imperativos legais) redundarão na prática de contra-ordenações ou até mesmo crimes fiscais, previstos e punidos no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Assim, importará referir que distinção entre planeamento fiscal legítimo e abusivo é bastante ténue, dependendo muitas vezes da interpretação dada pela Administração Tributária face às soluções que os contribuintes poderão adoptar. É neste contexto que aparecem as chamadas medidas anti-abuso ou, na terminologia anglo-saxónica, *anti-avoidance clauses*. Tais medidas aparecem definidas no art.º 63.º do CPPT como "(...) quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.". No entanto, verificamos que esta definição legal em nada resolve a dificuldade de balizamento entre ambas as formas de planeamento, apenas pretendendo introduzir no nosso sistema tributário um conjunto de normas que pretendem eliminar (ou pelo menos combater) situações de abuso.

Deste modo, é a própria Lei Geral Tributária (LGT) que vem consagrar a chamada "cláusula geral anti-abuso" prendendo-se com situações de simulação de negócios jurídicos e postulando que todo o negócio jurídico que não passe no "teste da substância" será nulo, um pouco à semelhança do que se passa no direito civil quanto a negócios simulados (cfr. art.ºs 38.º e 39.º da LGT)⁵⁸. Além desta cláusula geral anti-abuso a nível interno, surge uma panóplia de cláusulas específicas, cirurgicamente pensadas para determinadas situações especiais, aparecendo estas cláusulas espalhadas nos vários "códigos tributários" e a propósito de variadíssimas situações. Esta situação de "especialização" faz com que a cláusula geral seja de aplicação prática bastante reduzida, uma vez que temos um postulado geral no Direito segundo o qual "norma especial derroga a geral", logo é perfeitamente entendível que a aplicação das normas específicas seja mais recorrente. A nível internacional e no contexto de luta contra a fraude e a evasão fiscal internacionais, surgem cláusulas anti-abuso nas Convenções bilaterais sobre dupla tributação celebradas entre os Estados, bem como em algumas directivas em matéria tributária, nomeadamente a Directiva do IVA.

No caso particular de Portugal, no seguimento do art.º 98.º da Lei do Orçamento de Estado de 2007⁵⁹, surge o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro. O referido diploma obriga à comunicação dos esquemas de planeamento à Administração Fiscal, especialmente quando possam envolver os chamados «paraisos fiscais». As intenções do legislador foram as melhores, referindo-se mesmo no preâmbulo do diploma em questão que com a revelação dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal se pretende «melhorar a transparência e a justiça do sistema fiscal».

No seguimento deste diploma, surgiu a Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio tendo esta aprovado um modelo de declaração para comunicação de esquemas ou situações de planeamento, além das respectivas instruções de preenchimento. Já o Despacho n.º 14.592/2008, de 27 de Maio apresenta algumas orientações interpretativas, nomeadamente sobre a delimitação do objecto, o âmbito objectivo e subjectivo de aplicação e a execução do dever de comunicação.

Com estas novas exigências, a Administração Fiscal pretende controlar os esquemas em aplicação ou em vias de aplicação e adquirir know-how para detecção, no futuro, de esquemas abusivos ou fraudulentos do mesmo género. No entanto, esqueceu-se aqui o problema da imoralidade de muitos, a impossibilidade de controlo capaz e efectivo, bem como muitas vezes a falta de preparação técnica para elaboração dos esquemas nos moldes que se pretende.

Outro dos graves problemas deste Decreto-Lei é ainda alguma contradição patente entre os objectivos presentes no preâmbulo e o enunciado legal, nomeadamente no âmbito da delimitação subjectiva do art.º 6.º do mesmo. Poderá, portanto, não ter muita aplicação prática porque o utilizador/beneficiário destes esquemas é quem tem o ónus de fazer a comunicação. Ora, a nosso ver, a lógica dos utilizadores não faz muito sentido.

Além disso, a confusão terminológica que se faz, por exemplo, referindo «regime fiscal privilegiado» em vez de «regime fiscal claramente mais favorável» não veio trazer nada de novo.

58 São já muitos os estudos sobre esta matéria, destacando-se os seguintes: COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Almedina, 2004; NUNES, Gonçalo Nuno Avelãs, *A Cláusula Geral Anti-abuso de Direito em sede fiscal (art. 38.º, n.º 2 da LGT) à luz dos princípios constitucionais de Direito Fiscal*, Separata da Revista Fiscalidade, n.º 3, 2000, Lisboa.

59 Esta disposição conferiu uma autorização legislativa para fixação, com carácter preventivo e para evitar situações de planeamento agressivo, da obrigatória comunicação sobre esquemas ou operações de planeamento.

Digno de destaque o facto de que, no seguimento deste imperativo legal de comunicação dos esquemas de planeamento «agressivo», existe já um Comunicado de Imprensa do Ministério das Finanças⁶⁰ que funciona como que um ponto de situação e uma clarificação dos objectivos, apresentando dados percentuais e conclusões acerca dos primeiros tempos de aplicação das exigências de que estamos a tratar. Relevam as «insuficiências e inconsistências» detectadas em muitos dos esquemas apresentados, o que quer dizer que nem sempre existe transparência total, podendo a sua falta ser intencional ou não. Outra razão poderá ser a falta de preparação técnica e prática por parte dos utilizadores ou beneficiários que, repita-se, são quem tem o ónus de efectuar as comunicações, sob cominação de incorrerem em pesadas penalizações pecuniárias, em relação às quais poderão não estar dispostos a arriscar incorrer. Em virtude desse facto, preferem esconder os seus esquemas, confiando nas falhas existentes quanto às possibilidades de detecção e controle de tais práticas «agressivas».

O próximo passo, se tudo correr como planeado, será a publicação dos esquemas no site da DGC⁶¹.

N.º 1

Concretamente com esta cláusula especial sobre preços de transferência⁶², a razão será evitar a elisão fiscal, conseguida através da simulação ou da prática de preços demasiadamente altos ou excessivamente baixos entre entidades que se enquadrem na situação de relações especiais (cfr. elenco exemplificativo bastante amplo presente no n.º 4 do actual 63.º do CIRC).

Sendo assim, esta cláusula anti-abuso específica pretenderá evitar a elisão fiscal, designadamente através do controlo do abuso de liberdade na contratação do preço quando a fixação dos preços para as transacções em causa ocorram entre entidades relacionadas, presumindo-se *iuris tantum* o exercício de influência significativa que redundará na prática de preços anormais, comparativamente com o que ocorreria em situações normais de mercado (portanto, entre entidades ditas independentes; não ligadas por situações de grupo, participação ou domínio).⁶³

No fundo, exige-se que entre entidades que se enquadrem no conceito de “relações especiais” (cfr. n.º 4 desta mesma disposição) sejam praticados preços justos, de acordo com o critério da independência ou da plena concorrência. No entanto, é utópico pensarmos que será fácil encontrar um preço independente, de mercado. Esta situação de dificuldade acontece em virtude da existência de poucos operadores económicos a actuar no mercado, já que o mercado funciona muitas vezes em situação de monopólio (ou quando muito de oligopólio ou concorrência monopolística). O fenómeno dos grupos que poderão praticar a chamada “colusão de preços” também não pode ser ignorado; esta situação de controle combinado dos preços fará também com que não se consiga encontrar um “preço de mercado”, pois este controle do mercado por parte de grupos restritos fulmina a praticabilidade do encontro de um preço independente.

N.º 2

Em virtude da pouca fiabilidade (e até mesmo da grande dificuldade prática) na concretização de tais critérios (observe-se as já referenciadas situações de monopólio ou de oligopólio muitas vezes verificadas no mercado), a letra do 63.º do CIRC indica-nos um conjunto de métodos transaccionais e não transaccionais para ajudar na determinação desse preço, e a saber: método do preço comparável de mercado; método do preço de revenda minorado; método do custo majorado; método do fraccionamento do lucro e, finalmente, método da margem líquida da operação - devidamente descritos e comentados se seguida.

N.º 3, alínea a)

A alternativa preferencial é, de facto, que se utilize o método do preço comparável de mercado. Este método consiste num exercício de comparação do preço do bem ou produto concretamente em causa com outros

60 Vide Ministério das Finanças e da Administração Pública - Comunicado de imprensa sobre o Planeamento Fiscal, Lisboa, 06 de Novembro de 2008 (disponível em www.mfn-financas.pt)

61 Cfr. Comunicado do Ministério das Finanças, já referenciado, e site do IRS, Department of Treasury (EUA)

62 Sobre a temática dos preços de transferência, vide por exemplo TEIXEIRA, Glória e BARROS, Duarte (coordenação), *Preços de Transferência e o caso português*, Vida Económica, Porto, 2004; TEIXEIRA, Glória (coordenação), *Preços de Transferência - casos práticos*, Vida Económica, Porto, 2006; TEIXEIRA, Glória, (anotação), *Preços de transferência, existência de relações especiais, ónus da prova*, in *Jurisprudência fiscal anotada do STA*, Almedina, Coimbra, 2001; TEIXEIRA, Glória, TAVARES PINA, Rita e FEYO, Diogo, *The tax treatment of transfer pricing - Portugal*, IBFD - International Bureau of Fiscal Documentation, Março 2003; TEIXEIRA, Glória e TAVARES PINA, Rita, *Transfer pricing - Portugal in transfer pricing*, IBFD - International Bureau of Fiscal Documentation, Transfer Pricing, 2008

63 Cfr., sobre estas matérias, ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso», in *A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica* (coordenação: Sonia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira), Vida Económica, 2011; ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «A importância dos preços de transferência no contexto do planeamento fiscal», in Durval Ferreira Advogados, *newsletter* n.º 1, Julho de 2010 (disponível online em: http://durvalferreira-advogados.com/publicacoes/Durval_newsletter_julho_2010.pdf); ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «O princípio da transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas», in *Os 10 anos de investigação do CIE - Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, 2010

bens ou produtos similares. O maior entrave prende-se com a existência de poucos agentes económicos que não permitem que se encontre este preço, uma vez que controlam todo o tráfego comercial nas respectivas áreas, facto que já aqui muito foi aludido.

A nível jurisprudencial, no Acórdão do STA proferido no âmbito do Recurso n.º 21240, datado de 21 de Janeiro de 2003⁶⁴ (que opôs a *Leasing Atlântico* ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais), a apresentação pelo contribuinte da determinação da margem de lucro sobre os custos diverge do valor médio para empresas do mesmo sector. Pelo facto, a Administração Tributária aplicou o método do preço comparável de mercado.

Diferentemente, no método do preço de revenda minorado não há comparabilidade de preços. Há que tomar em consideração o preço de revenda, deduzido de um determinado factor. Esta ligeira correcção do preço de revenda é obtida através do abatimento de alguma parte do lucro do produto, a fim de não inflacionar os preços.

Finalmente, quanto ao método do custo majorado, adopta-se critério de custo: o preço de produção não pode ser só o preço de custo, obviamente. Tem então de fazer-se uma estimativa da margem de lucro, à qual se adiciona o custo de produção.

N.º 3, alínea b)

O método do fraccionamento do lucro exige a imputação, a cada um dos países em questão, da percentagem de lucro correspondente no quadro do lucro global. O factor lucro será o indicador dos preços praticados na respectiva jurisdição.

Quanto ao método da margem líquida da operação, este é de difícil teorização e de muito complicada aplicação na prática, pelo que nos abstermos de grandes teorizações.

Importará, também, e a este propósito, referir que quando mesmo assim se apure que as transacções entre entidades relacionadas se dão a preços sub ou sobre-declarados, existe a possibilidade de afastamento da ideia de situação abusiva, pelo que para isso acontecer os contribuintes em questão apenas terão de apresentar prova capaz e suficiente para demonstração dos factos que alegam. Caso não se efectue a prova necessária, a Administração Fiscal poderá suspeitar legitimamente de desvios e entraremos numa situação de possível abuso (cuja principal consequência poderá redundar num aumento do imposto a pagar, dadas as respectivas correcções à matéria colectável).

O contribuinte que se encontre nessas situações poderá defender-se com a existência de, por exemplo, um contrato de suprimento, juros, um preço de desconto, etc. Pode assim vender-se a um preço de custo e, portanto, caberá ao contribuinte implicado o ónus de provar a razão substantiva que levou à aplicação daquele preço, numa base de transparência nas transacções. Nesse contexto, e no seguimento do que for apresentado pelo contribuinte, a Administração Fiscal avalia a situação, determinando se há abuso ou não - tal procedimento indicia que o regime do 63.º não é de aplicação automática.

N.º 4

A título ilustrativo relativamente a estas previsões aqui elencadas como situações de "relações especiais", o Acórdão do STA proferido no âmbito do Recurso n.º 1508/02, de 12 de Março de 2002 retrata uma situação de correcção do lucro tributável, num caso de entidades em situação de relações especiais. Deu-se a dificuldade de fixação de preços independentes, observada a disparidade de preços internos e internacionais. O contribuinte justificou o diferencial com base nas diferenças de mercado, publicidade, seguros, etc. Houve, no entanto, uma transferência de lucros para um país "etiquetado" como paraíso fiscal. O problema do legislador, neste contexto, é que na alínea h) do n.º 4 do 63.º do CIRC alargou o âmbito do conceito de relações especiais para entidades com sede em "paraísos fiscais". A referência a um regime fiscal privilegiado ou regime fiscal claramente mais favorável parece remeter-nos para uma aplicação automática do conceito de relações especiais nas relações com esses países. Assim, despoleta-se imediatamente a aplicação do regime dos preços de transferência.

De todo o modo, e de uma maneira muito geral, poderemos afirmar que este 63.º do CIRC contempla um regime que poderemos reter como sendo a regra geral aplicável subsidiariamente a todas as outras medidas anti-abuso previstas e reguladas no CIRC, nomeadamente na parte tocante ao conceito de relações especiais, bem como quanto ao conceito de "regime fiscal preferencial" ou "regime fiscal claramente mais favorável".

⁶⁴ Disponível em: <http://www.dgu.pt/jsta/nsf/35fbbbf22e1bb1e480256f8e003ea931/dcdc2e5a6d2cd33260256cbb0039e948?OpenDocument>

Além disso, e voltando concretamente ao comentário do n.º 4 deste 63.º, estamos em presença de um elenco bastante exaustivo de situações que consubstanciam a verificação da existência de relações especiais. A constatação desta realidade poderá designadamente ocorrer em caso de subordinação, cônjuge, ascendente, descendente, participação no capital, existência de financiamentos, etc. O teste de influência torna-se indispensável, não importando apenas e só a prova documental. Destarte, terá também de contemplar-se a relação jurídica em questão, interpretando-se economicamente.

N.º 6

Nestas matérias, é também muito importante a cooperação e a boa fé do contribuinte, devendo este cumprir com rigor e segundo boas práticas todas as obrigações acessórias a que se refere o 63.º do CIRC, nos seus números 6 e seguintes. Quer isto dizer que, na prática, toda a prova terá de ser apresentada pelo contribuinte, que tem de pautar-se por critérios de absoluta transparência⁶⁵. Para isso aponta também a obrigação da elaboração de um *dossier* de preços de transferência extremamente completo e necessariamente bem estruturado, com toda a documentação de suporte, e funcionando como prova justificativa acerca das operações realizadas. Este *dossier* fiscal sobre preços de transferência encontra-se regulado nos art.ºs 13.º a 16.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro. De acordo com o 63.º, n.º 6 do CIRC, lido em conjunto com o Art.º 13.º, n.º 2 da referenciada Portaria, verificamos que tal documentação deverá fazer parte integrante do processo de documentação fiscal, aliás exigido pelo anterior art.º 121.º do CIRC (actual art.º 130.º do CIRC).

N.º 7

A obrigatoriedade de detalhe acima descrita obriga a que fique a descoberto informação relevante sobre o próprio negócio da empresa, desde a política de preços, a margem dos produtos, a identificação dos clientes, a identificação dos fornecedores, detalhes relativamente ao processo produtivo, entre outros. Para essa divulgação não podemos esquecer o contributo dos próprios gestores, enquanto órgãos de gestão.

Desta situação de obrigatoriedade imposta, decorre a implicação de que caso o sujeito passivo tenha toda a documentação organizada, caberá à Administração Fiscal, pretendendo efectuar correcções à matéria colectável, contestar e efectuar prova.

Ora, *a contrario*, se o contribuinte for suficientemente transparente nas suas intenções, nomeadamente respeitando os correspondentes imperativos legais, caberá à Administração Fiscal demonstrar por que razão pretende tributar de forma diferente do evidenciado na documentação apresentada pelo contribuinte.

Existindo tal documentação (que é legalmente exigível, como já vimos) e estando os dados devidamente organizados, o contribuinte terá pretensas divergências de preços detalhadas e eventualmente devidamente justificadas, revertendo para a Administração Fiscal a tarefa de provar (inversão do ónus da prova) por que razão (quando seja caso disso) pretende tributar de forma diferente daquela que decorreria dos elementos evidenciados na documentação apresentada pelo contribuinte.

Na eventualidade de, pelo contrário, não existir a dita documentação organizada, a Administração Tributária poderá proceder a correcções à matéria colectável (caso assim o entenda), nomeadamente emitindo liquidações adicionais. Nesta hipótese caberá, depois, ao sujeito passivo (caso discorde dessas correcções) a difícil prova de que não incorreu em situação de abuso, com todas as consequências que daí poderão advir.

Vide designadamente a Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.

Artigo 64.º · Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis

1 - Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, 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.

⁶⁵ A propósito do princípio da transparência e quanto ao ónus da prova do contribuinte em matéria de preços de transferência, vide ANJOS AZEVEDO, Patrícia, "O princípio da transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas", in Os 10 anos de investigação do CIE - Estudos Jurídico-Económicos, Almedina, 2010.

2 - Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.

3 - Para aplicação do disposto no número anterior:

- a) O sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato;
- b) O sujeito passivo adquirente adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.

4 - 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.

5 - No caso de existir uma diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo e o custo de aquisição ou de construção, o sujeito passivo adquirente deve comprovar no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3, o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.

6 - O disposto no presente artigo não afasta a possibilidade de a Direcção-Geral dos Impostos proceder, nos termos previstos na lei, a correcções ao lucro tributável sempre que disponha de elementos que comprovem que o preço efectivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 58.º-A, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

O Decreto-Lei n.º 287/2003, de 11 de Novembro, que aprovou os Códigos dos Impostos Municipais sobre Imóveis (CIMI) e sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) procedeu a algumas alterações na legislação vigente, tendo sido aditado ao CIRC a presente disposição - à data, art.º 58.º-A do CIRC.

A título de comentário acerca desta disposição, pode dizer-se que, continuando na linha de apresentação de medidas especiais anti-abuso (ou cláusulas específicas anti-abuso), vem o CIRC, no actual art.º 64.º, prever algumas correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis.

Tal situação entende-se em virtude de, apesar de não termos aqui qualquer tipo de ilícito, poder eventualmente existir uma situação de abuso, cujas consequências serão então as correcções à matéria tributável; neste caso, correcções ao valor de transmissão dos direitos reais sobre os bens imóveis em questão, valores esses que irão influir na determinação do valor da matéria colectável.

N.º 1

De acordo com esta disposição, o valor patrimonial definitivo que tenha servido de base à liquidação do IMT deverá relevar para efeitos de determinação da matéria tributável, quer relativamente ao vendedor, quer no que respeita o comprador, na hipótese de se tratar de sociedades ou até mesmo de titulares de rendimentos empresariais - como tal tributados com base na contabilidade.

Note-se que a determinação do valor tributável é feita nos termos do artigo 12.º do CIMT: valor constante do contrato ou valor patrimonial tributário do imóvel, consoante o que for maior. O valor patrimonial tributário será o valor dos bens imóveis inscritos nas matrizes, à data da liquidação do IMT.

N.º 2

Na situação das transmissões descritas no n.º 1 e, em caso de divergência de valores entre o contratualmente estabelecido e o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, sendo o valor contratualmente estabelecido inferior ao segundo: para efeitos de determinação do valor tributável (quer do alienante, quer do adquirente) conta o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel.

N.º 3, alínea a)

Temos aqui, para o alienante, a obrigação de efectuar correcções à declaração de rendimentos respectiva, já que o valor constante do contrato e o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel transmitido, divergem - o valor inicialmente declarado (o constante do contrato) é inferior ao valor patrimonial tributário definitivo, situação que, não sendo clarificada, importaria uma matéria tributável inferior e, consequentemente, um montante de imposto a pagar também inferior.

N.º 3, alínea b)

Do lado do adquirente, o sujeito passivo de IRC poderá registar contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial tributável definitivo, sempre que este seja superior ao valor constante do contrato, por forma a, no final, ser declarado o montante ao qual corresponde o valor superior, indo-se de encontro ao valor indicado na declaração de substituição do alienante.

N.º 6

A Direcção-Geral dos Impostos poderá proceder também às correcções ao lucro tributável que entenda como devidas, na presença de elementos que comprovem que o preço efectivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado para efeitos contratuais.

Finalmente, ficam aqui alguns auxiliares interpretativos relativamente à delimitação do âmbito de aplicação desta disposição:

O despacho de 2004-07-21, proferido no âmbito do Processo n.º 1588/2004, indica-nos que o disposto no presente artigo não tem aplicabilidade nos casos em que a transferência de bens imóveis se insira numa operação de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de partes sociais, desde que abrangida pelo regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 74.º do CIRC; além disso, qualquer destas operações, em termos fiscais, não dá origem a uma verdadeira transmissão dos elementos patrimoniais, sendo que o apuramento dos resultados é feito na esfera da sociedade incorporante ou nova, quando esta venha a alienar os activos recebidos em virtude da realização da operação e como se esta não tivesse existido.

De acordo com o despacho de 2006/03/06 - Processo n.º 215/2006, o disposto na presente disposição também não tem aplicabilidade na hipótese de o sujeito passivo alienar um imóvel a uma empresa locadora e, em simultâneo, celebrar, sobre o mesmo imóvel, um contrato de locação financeira (operação de *leaseback*). Assim, por força do n.º 2 do artigo 25.º do CIRC, o resultado apurado numa operação de venda de bens seguida de locação financeira não reveste qualquer importância para efeitos fiscais.

**Artigo 65.º - Pagamentos a entidades não residentes
sujeitas a um regime fiscal privilegiado**

1 - Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

2 - Considera-se que uma pessoa singular ou colectiva 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 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.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos devem possuir e, quando solicitado pela Direcção-Geral dos Impostos, fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados 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.

4 - A prova a que se refere o n.º 1 deve ter lugar após notificação do sujeito passivo, efectuada com a antecedência mínima de 30 dias.

5 - O disposto nos números anteriores é ainda aplicável às importâncias pagas ou devidas indirectamente, a qualquer título, às mesmas pessoas singulares ou colectivas, 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 entre:

- a) O sujeito passivo e as pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; ou
- b) O sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea anterior.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 59.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

O art.º 65.º do CIRC relaciona-se com a sujeição a um regime fiscal privilegiado. Postula a não dedutibilidade *iuris tantum*⁶⁶ relacionada com operações levadas a cabo em regimes fiscais mais favoráveis.⁶⁷

Artigo 66.º • Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

1 - 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, directa ou indirectamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades.

2 - Quando, pelo menos, 50% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais sejam detidos, directa ou indirectamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, por sujeitos passivos de IRC ou IRS residentes em território português, a percentagem referida no número anterior é de 10%.

⁶⁶ Isto é, ilidível, afastável mediante prova em contrário

⁶⁷ Em termos doutrinários sobre esta matéria, vejam-se, entre outros FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005; TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal* (2.ª edição), Almedina, Coimbra, 2010; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição, Almedina 2007 e, ainda ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabusos», in *A fiscalidade como instrumento de recuperação económica* (co-edição Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira), Vida Económica, 2011; ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «A importância dos preços de transferência no contexto do planeamento fiscal», in Durval Ferreira Advogados, *newsletter* n.º 1, Julho de 2010 (disponível online em http://durvalferreira-advogados.com/publicacoes/Durval_newsletter_julho_2010.pdf); ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «O princípio da transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas», in *Os 10 anos de investigação do CIE - Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, 2010

3 - A imputação a que se refere o n.º 1 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 respectivo lucro ou rendimentos, consoante o caso, obtidos por esta, de acordo com a proporção do capital, ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais detidos, directa ou indirectamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, por esse sujeito passivo.

4 - Para efeitos do número anterior, aos lucros ou aos rendimentos sujeitos a imputação é deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros ou rendimentos, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa entidade.

5 - Para efeitos do disposto no n.º 1, 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 efectivamente pago seja igual ou inferior a 60% do IRC que seria devido se a entidade fosse residente em território português.

6 - Excluem-se do disposto no n.º 1 as entidades não residentes em território português quando se verificarem cumulativamente as seguintes condições:

a) Os respectivos lucros ou rendimentos provenham em, pelo menos, 75% do exercício de uma actividade agrícola ou industrial no território onde estão estabelecidos ou do exercício de uma actividade comercial que não tenha como intervenientes residentes em território português ou, tendo-os, esteja dirigida predominantemente ao mercado do território em que se situa;

b) A actividade principal da entidade não residente não consista na realização das seguintes operações:

- 1) Operações próprias da actividade bancária, mesmo que não exercida por instituições de crédito;
- 2) Operações relativas à actividade seguradora, quando os respectivos 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 sector industrial, comercial ou científico ou à prestação de assistência técnica;
- 4) Locação de bens, excepto de bens imóveis situados no território de residência.

7 - Quando ao sujeito passivo residente sejam distribuídos lucros ou rendimentos provenientes de uma entidade não residente a que tenha sido aplicável o disposto no n.º 1, são deduzidos na base tributável relativa ao período de tributação em que esses rendimentos sejam obtidos, 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, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º e do artigo 91.º.

8 - A dedução que se refere na parte final do número anterior é feita até à concorrência do montante de IRC apurado no período de tributação de imputação dos lucros ou rendimentos, após as deduções mencionadas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 90.º.

9 - Para efeitos do disposto no n.º 1, o sujeito passivo residente deve integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º os seguintes elementos:

a) As contas devidamente aprovadas pelos órgãos competentes das entidades não residentes a que respeitam o lucro ou os rendimentos a imputar;

- b) A cadeia de participações directas e indirectas 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;
- c) A demonstração do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados 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.

10 - Quando o sujeito passivo residente em território português, que se encontre nas condições do n.º 1 ou do n.º 2, esteja sujeito a um regime especial de tributação, a imputação que lhe seria efectuada, nos termos aí estabelecidos, é feita directamente às primeiras entidades, que se encontrem na cadeia de participação, residentes nesse território sujeitas ao regime geral de tributação, independentemente da sua percentagem de participação efectiva no capital da sociedade não residente, sendo aplicável o disposto nos n.ºs 3 e seguintes, com as necessárias adaptações.

11 - Para efeitos da determinação das percentagens previstas nos n.ºs 1 e 2 são, igualmente, tidas em consideração as partes de capital e os direitos detidos, directa e indirectamente, por entidades com as quais o sujeito passivo tenha relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º.

12 - O disposto neste artigo 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 actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 60.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

O art.º 66.º do CIRC relaciona-se também com a sujeição a um regime fiscal privilegiado. Assim, prevê a tributação aos sócios por lucros não repatriados (regime de imputação).⁶⁸ Esta disposição demonstra-nos a possibilidade de tributação, no Estado de residência, dos lucros (ainda que não distribuídos) das sociedades instaladas em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados detidas por sócios não residentes.

Consagra-se, assim, uma espécie de “transparência fiscal”⁶⁹ destas sociedades, materializada na tributação apenas dos sócios individualmente considerados e não da sociedade, em si.

Artigo 67.º · Subcapitalização

1 - Quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidade que não seja residente em território português ou em outro Estado -membro da União Europeia com a qual existam relações especiais, nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º, com as devidas adaptações, for

⁶⁸ Em termos doutrinários sobre esta matéria, vejam-se, entre outros: FREITAS FERREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005; TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal* (2.ª edição), Almedina, Coimbra, 2010; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição, Almedina 2007 e, ainda ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabusos», in *A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica (coordenação: Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira)*, Vida Económica, 2011; ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «A importância dos preços de transferência no contexto do planeamento fiscal», in *Durval Ferreira Advogados, newsletter n.º 1*, Julho de 2010 (disponível online em http://durvalferreira-advogados.com/publicacoes/Durval_newsletter_julho_2010.pdf); ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «O princípio da transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas», in *Os 10 anos de investigação da CIE - Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, 2010.

⁶⁹ Cfr. regime/comentário relativo ao art. 6.º do CIRC.

excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

2 - É equiparada à existência de relações especiais a situação de endividamento do sujeito passivo para com um terceiro que não seja residente em território português ou em outro Estado-membro da União Europeia, em que tenha havido prestação de aval ou garantia por parte de uma das entidades referidas no n.º 4 do artigo 63.º.

3 - Existe excesso de endividamento quando o valor das dívidas em relação a cada uma das entidades referidas nos números anteriores, com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo.

4 - Para o cálculo do endividamento são consideradas todas as formas de crédito, em numerário ou em espécie, qualquer que seja o tipo de remuneração acordada, concedido pela entidade com a qual existem relações especiais, incluindo os créditos resultantes de operações comerciais quando decorridos mais de seis meses após a data do respectivo vencimento.

5 - Para o cálculo do capital próprio adiciona-se o capital social subscrito e realizado com as demais rubricas como tal qualificadas pela regulamentação contabilística em vigor, excepto as que traduzem mais-valias ou menos-valias potenciais ou latentes, designadamente as resultantes de reavaliações não autorizadas por diploma fiscal ou da aplicação do método da equivalência patrimonial.

6 - Com excepção dos casos de endividamento perante entidade residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, não é aplicável o disposto no n.º 1 se, encontrando-se excedido o coeficiente estabelecido no n.º 3, o sujeito passivo demonstrar, tendo em conta o tipo de actividade, o sector em que se insere, a dimensão e outros critérios pertinentes, e tomando em conta um perfil de risco da operação que não pressuponha o envolvimento das entidades com as quais tem relações especiais, que podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.

7 - A prova mencionada no número anterior deve integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º.

Anotações

Por Nina Aguiar

N.º 1

De acordo com a letra do n.º 1, a subcapitalização consiste num "endividamento excessivo" (TJCE, STA, 12/11/2008, Proc. n.º 0281/08).

A norma, porém, e à semelhança com todas as outras normas fiscais de subcapitalização que conhecemos, não define endividamento excessivo. A adequação do nível de endividamento afere-se por comparação com o capital próprio da entidade, o qual engloba o capital estatutário (capital social no caso das sociedades) e os capitais gerados pela actividade da empresa que não foram distribuídos, constituindo reservas. Que existe um nível máximo de endividamento considerado são, quando comparado com o capital próprio da empresa, é uma noção consensualmente aceite. Aliás, a noção de um equilíbrio necessário entre capital próprio e endividamento funda-se no direito privado, considerando-se que a manutenção de uma certa proporção entre o endividamento e o capital próprio é requerida para assegurar a protecção dos credores, princípio fundamental do Direito comercial.

No entanto, a pesar deste consenso, a identificação de critérios objectivos e com validade geral para a determinação do nível de endividamento máximo desejável torna-se muito difícil, o que se comprova através de uma comparação das normas de subcapitalização das várias legislações fiscais. Seguindo de certo modo

a abordagem do Direito Fiscal Internacional, plasmado no Modelo de Convénio Fiscal da OCDE e nos seus Comentários, no qual a subcapitalização tem sido tratada como um aspecto das relações comerciais entre entidades associadas, as legislações estaduais tem contornado o problema referido anteriormente, da dificuldade de estabelecer critérios sobre o nível desejável de endividamento, por uma aplicação do princípio da independência ou de plena concorrência (*arms's length principle*). Este tratamento assenta na ideia de que, não se podendo definir, em abstracto, qual é o nível de endividamento desejável ou aceitável para uma entidade, pode aceitar-se como adequado qualquer nível de endividamento desde que o mesmo possa ocorrer em condições de plena concorrência. Não interessa qual o nível de endividamento em que a empresa se encontra, se tal endividamento se produziu em condições de mercado, isso demonstra só por si a solvabilidade da empresa, ou os empréstimos não lhe teriam sido concedidos. A mesma regra conduz, em linha de princípio, a fazer incidir as regras que limitam fiscalmente o endividamento apenas às situações de endividamento que ocorram entre empresas associadas, uma vez que, ainda em linha de princípio, as restantes se presumem produzidas em condições de plena concorrência. Embora o regime português de subcapitalização não assuma plenamente a concepção que acabamos de descrever, pois, como se verá em seguida, substitui o critério da plena concorrência por uma presunção de endividamento excessivo baseada num ratio fixo, tal concepção aflora no n.º 1, ao limitar-se a aplicação do regime de subcapitalização ao endividamento no âmbito de relações especiais. A definição do conceito de relações especiais é efectuada pelo artigo 63.º, n.º 4, sobre preços de transferência. O preceito limita também a aplicação do regime de subcapitalização às situações de endividamento em que mutuante seja uma entidade não residente em território português ou no território de outro Estado-membro da União Europeia. Esta limitação é uma característica dos regimes de subcapitalização clássicos. O objectivo desta limitação é minimizar a interferência da norma fiscal anti-abuso sobre a liberdade de gestão das empresas, tendo em conta que a subcapitalização meramente interna não provoca prejuízos significativos em termos de receita fiscal. É, com efeito, no plano da fiscalidade internacional que a subcapitalização, como mecanismo de planeamento fiscal, encontra o seu campo de aplicação por excelência. No entanto, a norma passou a excluir igualmente, a par das situações de endividamento meramente domésticas, aquelas em que o credor ou mutuante seja uma entidade residente em território de outro Estado-membro da União Europeia, após uma alteração legislativa operada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro. A alteração deu-se na sequência da decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia no caso *Lankhorst-Hohorst* (TJCE, 12/02/2002, Proc. C-324/00), que considerou incompatível com a liberdade de estabelecimento consagrada no Tratado da União Europeia, a norma de subcapitalização alemã por esta se aplicar quase exclusivamente a mutuantes não residentes.

Na sequência desta sentença do Tribunal europeu, Portugal e Espanha limitaram o âmbito de aplicação dos seus regimes de subcapitalização às situações de endividamento em que o mutuante é uma entidade residente fora do território da União Europeia. Outros países que tinham normas de subcapitalização baseados numa distinção de tratamento consoante a residência do mutuante, optaram por reformas mais radicais dos seus regimes de subcapitalização, abolindo qualquer distinção relativa à proveniência dos empréstimos e tornando estes regimes, conseqüentemente, aplicáveis às operações puramente internas (foi o caso da Alemanha e da Itália).

N.º 2

O regime da subcapitalização aplica-se, procurando limitar, o endividamento das empresas. O n.º 2 estende esse regime à prestação de aval ou garantia, quando a mesma prestação tenha sido efectuada, ao sujeito passivo, por uma entidade com quem este tenha relações especiais, e em relação a um empréstimo concedido por um terceiro. Este tipo de operações triangulares, com empréstimos contraídos junto de entidades não associadas, mas garantidos por entidades associadas, é comumente usado para contornar as normas de subcapitalização.

N.º 3

Como se referiu já anteriormente, uma das maiores dificuldades dos regimes de subcapitalização é que diz respeito à determinação da própria situação de endividamento. A norma portuguesa de subcapitalização adopta um método de tipo "objectivo" de determinação de uma situação de subcapitalização, estabelecendo um ratio fixo, de 2:1, entre o montante do endividamento e o capital próprio da entidade devedora. Tratando-se de um método largamente utilizado por outros países, o regime português mostra algumas

especificidades. Uma delas reside em se determinar a subcapitalização para cada mutuante individualmente, e não globalmente. Assim, o endividamento para cada entidade associada não pode exceder em mais do que o dobro a participação da mesma entidade no capital próprio da devedora. Um segundo aspecto a destacar é o de ser relevante a existência de um endividamento superior àquele limite em qualquer momento, e não na média do período fiscal. E finalmente, o próprio limite de 2:1, que é bastante baixo, comparado com a maior parte dos países cujos regimes de subcapitalização assentam igualmente num ratio fixo. Todos estes aspectos contribuem para poder qualificar o regime português de subcapitalização como um regime bastante restritivo.

N.º 4

A noção de endividamento é bastante alargada, neste aspecto em linha com o que se pratica noutros países, englobando dívidas em numerário e em espécie, operações puramente financeiras a par de operações comerciais, e sendo irrelevante o tipo de remuneração acordada.

N.º 5

O endividamento excessivo apura-se por comparação entre o endividamento com o capital próprio. Este engloba o "capital social" e as "demais rubricas qualificadas como capital próprio pelas normas contabilísticas, as quais são basicamente as reservas, mas também alguns acréscimos patrimoniais directamente levados a capitais próprios, como certos tipos de subsídios. Cabe observar que a norma não devia utilizar o termo capital social, mas sim o de capital legal, já que a norma de subcapitalização deve aplicar-se a entidades sem natureza societária, mas só estas têm capital social. Excluem-se deste cálculo do capital próprio as mais valias latentes, as quais são reveladas na sequência de reavaliações, mas apenas são excluídas as mais valias latentes reveladas em consequência de reavaliações não determinadas pela lei fiscal. Tal significa que, havendo uma reavaliação legal, as mais-valias latentes então reveladas são tomadas em conta para o cômputo do capital próprio, induzindo um correspondente aumento do limite do endividamento, o que se nos afigura uma solução coerente. Excluem-se também, finalmente, os acréscimos de capital próprio reconhecidos contabilisticamente em consequência de uma valoração de activos financeiros segundo o método da equivalência patrimonial, previsto no artigo 18.º, n.º 8.

N.ºs 6 e 7

O n.º 6 contém uma importante cláusula de salvaguarda. Vimos já que a lei portuguesa opta por um método de tipo objectivo para determinar a existência de uma situação de subcapitalização, baseado numa presunção ligada a um ratio fixo entre o crédito e a participação do credor no capital próprio da empresa devedora. No entanto, é dada ao contribuinte a possibilidade de ilidir a presunção e bloquear a aplicação da norma, exigindo-se-lhe para tal que prove que podia ter obtido o mesmo endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.

Jurisprudência

TJCE, STA, 12/11/2008, Proc. n.º 0281/08; STA, 04/06/2008, Proc. n.º 0275/08; TCAS, 25/11/2009, Proc. n.º 3501/09; TCAS, 04/12/2007, Proc. n.º 1740/07;

Bibliografia

Aguiar, *Breve Nota sobre as Regras de Subcapitalização Portuguesas e a sua Articulação com o Direito Comunitário*, Revista Fiscal, n.º 12, 2008, pp. 7-13; Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2010, pp. 74-76139-148; Saldanha Sanches, *Os Limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp. 295-307; Lousa, *As regras fiscais sobre subcapitalização*, CTF, n.º 383, 1996, pp. 9-32.

Disposições relacionadas

Artigos 18.º e 63.º CIRC.

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 61.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

Por forma a combater a fraude/evasão fiscal, encontra-se previsto no actual art.º 67.º do CIRC⁷⁰ o regime da subcapitalização, regulando-se deste modo a não consideração como gastos do exercício dos juros relativos a empréstimos de sócios, no caso de se verificar endividamento excessivo da entidade devedora dos mesmos⁷¹.

Tal medida anti-abuso terá como *rácio* evitar a erosão da base tributável das pessoas colectivas residentes em Portugal, mas detidas e controladas maioritariamente por entidades localizadas fora do espaço da União Europeia. Diferentemente do regime dos preços de transferência (cfr. art.º 63.º do CIRC), o regime da subcapitalização aplica-se num contexto exclusivamente internacional, sendo que o regime dos preços de transferência se aplica quer a residentes, quer a não residentes.⁷²

A título de exemplo ilustrativo, importará atender ao decidido no Acórdão do STA, proferido no âmbito do Recurso 275/08, de 04/06/2008. Este acórdão mostra-nos que o regime da subcapitalização terá de ser aplicado com cuidado, e apenas em situação de endividamento excessivo (comparando o valor do endividamento com o valor do capital próprio). Esta ideia vem já do Acórdão do TJCE relativo ao Processo C-324/00 - caso *Lankhorst-Hohorst*⁷³. Assim, e numa análise mais cuidada, Recurso 275/08 do STA. Descritores: IRC. Subcapitalização. Princípio da não discriminação. Liberdade de estabelecimento. Primado do Direito Comunitário. Reitera-se neste Acórdão que o art.º 61.º do CIRC deve ser interpretado à luz do acórdão de 12/12/2002 do TJCE (processo C-324/00, caso *Lankhorst-Hohorst*). Quer isto dizer que o regime da subcapitalização deve ser postergado no tocante a endividamentos para com entidades residentes noutros Estados-Membros da UE, por violação da liberdade de estabelecimento (o à data art.º 43.º do Tratado da UE).

Mesmo em relação a factos ocorridos antes do citado acórdão deve aplicar-se retroactivamente a disposição de direito comunitário que proíbe uma norma de subcapitalização semelhante ao nosso anterior art.º 61.º do CIRC, hoje art.º 67.º do CIRC.

N.º 1

Veja-se que o regime da subcapitalização tem como requisitos os seguintes: não residência do credor em Portugal ou em qualquer outro Estado Membro da União Europeia; existência de “relações especiais” entre credor e devedor (cfr. casos exemplificativamente previstos no n.º 4 do art.º 63.º do CIRC); verificação de endividamento considerado excessivo.

N.º 2

Note-se mais uma vez a referência ao elenco de situações contempladas no caso das “relações especiais”, regime aliás retirado da disposição referente à norma anti-abuso sobre “preços de transferência”.

N.º 6

No fundo, e como já foi referenciado, o regime de subcapitalização compreende a limitação da dedução dos juros suportados com o endividamento obtido junto de uma entidade relacionada não residente em território português, excepto se for residente num outro Estado-Membro da União Europeia. A limitação afere-se quanto à parte em que o endividamento seja considerado excessivo, facto que se verifica sempre que o montante em dívida seja superior ao dobro da correspondente participação nos capitais próprios.

No entanto, os juros respectivos serão totalmente dedutíveis para efeitos fiscais na hipótese de o sujeito passivo demonstrar que as condições praticadas são de mercado, tendo em conta a sua actividade, o sector de actuação e a dimensão, bem como qualquer outro critério que se revele pertinente, excepto quando a entidade credora seja uma entidade residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável.

70 Anterior art.º 61.º do CIRC

71 Desconsideram-se, assim, os juros suportados relativamente à parte em excesso

72 Cfr. entre outros: FREITAS FERREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005; TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal* (2.ª edição), Almedina, Coimbra, 2010; XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição, Almedina 2007 e, ainda ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas anti-abuso», in *A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica* (coordenação: Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira), Vida Económica, 2011; ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «A importância dos preços de transferência no contexto do planeamento fiscal», in *Durval Ferreira Advogados, newsletter n.º 1*, Julho de 2010. (disponível online no seguinte link: http://durvalferreira-advogados.com/publicacoes/Durval_newsletter_julho_2010.pdf); ANJOS AZEVEDO, Patrícia, «O princípio da transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas», in *Os 10 anos de investigação do CIE - Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, 2010

73 Relativamente ao caso C-324/00 (Caso *Lankhorst-Hohorst*), vemos que se relaciona com a questão do requisito da residência no âmbito do regime específico anti-abuso da subcapitalização. Com a Lei do OE para 2006, por desconformidade com os princípios comunitários da não discriminação e do direito à liberdade de estabelecimento, passou a determinar-se que o regime da subcapitalização não é aplicável no caso de endividamento perante entidades não residentes em Portugal ou em qualquer outro Estado Membro da União Europeia.

N.º 7

Mais uma vez, atente-se no cuidado com a questão do ónus da prova, devendo a prova solicitada fazer parte integrante do processo de documentação fiscal.

Artigo 68.º · Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte

1 - Na determinação da matéria colectável sujeita a imposto, quando houver rendimentos obtidos no estrangeiro que dêem lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do artigo 91.º, esses rendimentos devem ser considerados, para efeitos de tributação, pelas respectivas importâncias líquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.

2 - Sempre que tenha havido lugar a retenção na fonte de IRC relativamente a rendimentos englobados para efeitos de tributação, o montante a considerar na determinação da matéria colectável é a respectiva importância líquida do imposto retido na fonte.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(A presente disposição corresponde ao artigo 62.º, na redacção do CIRC anterior, previamente à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que procedeu à sua republicação)

A título introdutório, e em jeito de enquadramento teórico, convém referir que a internacionalização da economia e da actividade de interposição das trocas leva ao desencadear de situações jurídico-tributárias plurilocalizadas, com fortes possibilidades da verificação de hipóteses de dupla tributação internacional⁷⁴. Neste contexto, surge aquilo que a doutrina costuma denominar por "métodos para evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional", subdividindo-se tais métodos em medidas unilaterais (ou seja, mecanismos internos) e/ou medidas bilaterais (resultantes da celebração de Convenções entre os Estados)⁷⁵. Assim, o método do crédito de imposto referido na epígrafe da disposição em apreço (e no seu n.º 1) insere-se nas chamadas "medidas unilaterais"⁷⁶, entendendo-se portanto que incumbe ao Estado da residência o ónus de eliminar ou atenuar a dupla tributação, já que é esse mesmo Estado o responsável por tributar a globalidade dos rendimentos, de acordo com o critério da residência. Concretamente quanto ao método da imputação ou do crédito de imposto, este assume várias modalidades, e a saber: crédito de imposto com imputação integral; crédito de imposto com imputação ordinária; crédito de imposto fictício e, finalmente, crédito de imposto presumido⁷⁷.

O legislador fiscal português optou pelo método do crédito de imposto, na modalidade em que se permite à pessoa, singular ou colectiva, a dedução à colecta (no sentido de montante de imposto a pagar) da menor das duas importâncias que a seguir se descrevem: a) o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; b) a parcela de IRS ou IRC calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento que, no país em causa, estaria sujeito a tributação.

Após este enquadramento teórico, convém referir também que a disposição em apreço se insere na secção VI do CIRC, subsecção I, intitulada por "Correções para efeitos da determinação da matéria colectável", ou seja, o art.º 68.º do CIRC insere-se no leque de medidas anti-abuso específicas reguladas pelo CIRC, sendo

74 Para que possamos afirmar que estamos em presença de tal realidade, convém aferir-se se, em primeiro lugar, existe identidade de facto tributário (incluindo-se aqui identidade de imposto, ou seja, imposto de igual natureza, identidade de objecto, isto é, inodente sobre a mesma situação, identidade de sujeitos e, finalmente, identidade de período de tributação, ou seja, que os impostos ou tributos se referam a um mesmo período de tributação). Além disso, para podermos afirmar que estamos perante uma situação de dupla tributação internacional há que ver também que terá de verificar-se a existência de uma pluralidade de normas de sujeição pertencentes a ordenamentos diferentes às quais se possa subsumir a situação em apreço, em simultâneo (conflito positivo de tributação).

75 Para maiores desenvolvimentos acerca de toda esta temática, vide FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005 e TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal* (2.ª edição), Almedina, Coimbra, 2010.

76 Os restantes métodos unilaterais para evitar, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional são o da isenção, que pode ser integral ou total, e o da isenção com progressividade. Quanto ao método do crédito de imposto, este denomina-se também por método da imputação.

77 Na primeira modalidade - método do crédito de imposto com imputação integral -, o Estado da residência concede uma dedução à colecta de imposto, ao permitir que se deduza ao montante de imposto a pagar no país da residência o montante total do imposto pago no estrangeiro. Já no que respeita o método do crédito de imposto com imputação ordinária, o Estado da residência deduz o montante do imposto pago no estrangeiro, limitando no entanto essa dedução a uma fracção do seu próprio imposto pensada para efeitos de rendimentos provenientes do país da fonte. Por sua vez, e quanto ao método do crédito de imposto fictício, o Estado da residência deduz o montante do imposto que seria devido, caso não houvesse aí o benefício fiscal ou a isenção. Finalmente, no crédito de imposto presumido verifica-se a dedução de um montante superior ao do imposto correspondente à taxa normal de retenção na fonte em vigor no país onde se obtiveram os rendimentos, consubstanciando-se tal facto na atribuição de um benefício fiscal pelo país da residência.

estas especialmente pensadas para evitar abusos e situações de aproveitamento ilegítimo, tal como temos já vindo a descrever e a problematizar aquando do comentário e análise das disposições da mesma subsecção.

N.º 1

No que respeita a esta medida anti-abuso específica do art.º 68.º do CIRC, verifica-se no seu n.º 1, que, relativamente aos rendimentos que se subsumam ao estatuido no art.º 91.º do mesmo diploma - acerca da aplicação do já enquadrado e explicitado "crédito de imposto por dupla tributação internacional" -, deverão estes considerar-se pela importância ilíquida (ou seja, antes de impostos) dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.

N.º 2

Já o n.º 2 desta mesma disposição refere uma situação diferente: em caso de retenção na fonte, também o montante a considerar terá de ser a importância ilíquida do imposto retido na fonte. Ou seja, no fundo, esta norma vem esclarecer que os montantes a considerar são as importâncias ilíquidas, evitando-se assim situações abusivas.

Por José Amorim

Esta disposição visa atenuar a dupla tributação de rendimentos obtidos no estrangeiro, através do crédito de imposto e da possibilidade de dedução à colecta de IRC.

A outra correcção prevista neste artigo é relativa às retenções na fonte que, nos termos da al. d) do n.º 2 do art.º 90.º, são dedutíveis à colecta e têm a natureza de imposto por conta.

De notar que sempre que há lugar a retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos englobados, deve ser considerado o valor ilíquido da retenção na fonte para efeitos de apuramento do lucro tributável (n.º 2).

SUBSECÇÃO II - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES

Artigo 69.º - Âmbito e condições de aplicação

1 - Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo.

2 - Existe um grupo de sociedades quando uma sociedade, dita dominante, detém, directa ou indirectamente, 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.

3 - A opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades só pode ser formulada quando se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos:

- a) As sociedades pertencentes ao grupo têm todas sede e direcção efectiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada;
- b) A sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;
- c) A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante.
- d) A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

4 - Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes:

- a) Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
- b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção;
- c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;
- d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;
- e) Adoptem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;
- f) O nível de participação exigido de, pelo menos, 90% seja obtido indirectamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo;
- g) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por acções, salvo o disposto no n.º 10.

5 - O requisito temporal referido na alínea b) do n.º 3 não é aplicável quando se trate de sociedades constituídas pela sociedade dominante há menos de um ano, sendo relevante para a contagem daquele prazo, bem como do previsto na alínea c) do n.º 4, nos casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de activos, o período durante o qual a participação tiver permanecido na titularidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora, respectivamente.

6 - Quando a participação é detida de forma indirecta, a percentagem de participação efectiva é obtida pelo processo da multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada um dos níveis e, havendo participações numa sociedade detidas de forma directa e indirecta, a percentagem de participação efectiva resulta da soma das percentagens das participações.

7 - A opção mencionada no n.º 1 e as alterações a que se referem as alíneas d) e e) do n.º 8, bem como a renúncia ou a cessação da aplicação deste regime devem ser comunicadas à Direcção-Geral dos Impostos pela sociedade dominante através do envio, por transmissão electrónica de dados, da competente declaração prevista no artigo 118.º, nos seguintes prazos:

- a) No caso de opção pela aplicação deste regime, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação;
- b) No caso de alterações na composição do grupo:
 - i) Até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que deva ser efectuada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do n.º 8;
 - ii) 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, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, excepto se a alteração ocorrer por cessação da actividade de sociedade do grupo, caso em que a comunicação deve ser feita até ao final do prazo previsto para a entrega da correspondente declaração de cessação;
- c) No caso de renúncia, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime;
- d) No caso de cessação, até ao fim do 3.º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições de aplicação do regime a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 8.

8 - O regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação quando:

- a) Deixe de se verificar algum dos requisitos referidos nos n.ºs 2 e 3, sem prejuízo do disposto nas alíneas d) e e);
- b) Se verifique alguma das situações previstas no n.º 4 e a respectiva sociedade não seja excluída do grupo ao qual o regime está a ser ou pretende ser aplicado;
- c) O lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indirectos;

- d) 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 efectuada a respectiva comunicação à Direcção-Geral dos Impostos nos termos e prazo previstos no n.º 7;
- e) 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 respectiva comunicação nos termos e prazo previstos no n.º 7.

9 - Os efeitos da renúncia ou da cessação deste regime reportam-se:

- a) Ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação deste regime nos termos e prazo previstos no n.º 7;
- b) Ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do n.º 8 ou ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a continuidade do regime nos termos da alínea e) daquele número;
- c) Ao final do período de tributação anterior ao da verificação dos factos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 8.

10 - As entidades públicas empresariais, que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante exigidos pelo presente artigo, podem optar pela aplicação deste regime ao respectivo grupo.

11 - Compete à sociedade dominante fazer a prova do preenchimento das condições de aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedades.

Anotações

Por Marta Ramos Mendes

O presente artigo delimita o âmbito do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades ("RETGS") e elenca as condições para a sua aplicação.

Importa, desde logo, considerar que não existe uma definição legal de grupo de sociedades, embora o Código das Sociedades Comerciais preveja, no Capítulo III do Título V (Sociedades Coligadas), as vias de constituição de uma relação de grupo entre sociedades bem como as respectivas normas reguladoras.

Em termos jurídico-societários, e utilizando a definição ensaiada pelo Professor Doutor J. Engrácia Antunes (*in Os Grupos de Sociedades*), pode designar-se por grupo de sociedades "todo o conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que conservando embora as respectivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direcção económica unitária e comum". São, assim, elementos definidores do conceito doutrinal de grupos de sociedades a independência jurídica e a unidade da direcção económica.

Em termos contabilísticos, o impacto dos grupos societários verifica-se ao nível da consolidação das contas, que se refere genericamente ao conjunto de operações contabilísticas que visam proceder à agregação de contas individuais do conjunto de empresas pertencentes ao grupo, mediante o adição dos saldos das contas constantes de cada rubrica do balanço e da demonstração de resultados e a eliminação dos valores correspondentes às operações realizadas entre as sociedades agrupadas. O objectivo visado é o de representar a situação financeira e os resultados das operações do grupo como se de uma única entidade se tratasse.

O fenómeno dos grupos de sociedades tem impacto noutros ramos de direito.

Centrando-nos no direito tributário, e nomeadamente para aplicação do RETGS, entende-se que existe um grupo de sociedades quando uma sociedade (dita dominante) detém, directa ou indirectamente, 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 (cf. n.º 2 do artigo 69.º).

As participações indirectas obtêm-se, nos termos do disposto no n.º 6 do presente artigo, pela multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada um dos níveis, sendo que a percentagem de participação efectiva resulta da soma de participações detidas directa e indirectamente.

O RETGS reconhece também os grupos societários como uma realidade jurídica autónoma para efeitos fiscais, devendo o mesmo ser tributado em função da sua capacidade contributiva global (isto é, do grupo), pelo que as sociedades integrantes do grupo são tributadas como se de uma entidade única se tratasse. O RETGS é um regime especial face ao regime-regra "individual" previsto no Código do IRC, tem carácter facultativo e configura um regime de verdadeira consolidação.

Desde logo, este regime de tributação favorece os grupos constituídos por sociedades que apresentam lucro e outras prejuízos, permitindo a sua comunicabilidade, compensando assim os resultados positivos e negativos. Favorece igualmente o aproveitamento das deduções à colecta e dos benefícios fiscais.

Não obstante, a opção pelo regime não é livre, devendo verificar-se prévia e cumulativamente todos os requisitos legalmente previstos:

- (i) As sociedades que integram o perímetro têm toda a sede e direcção efectiva em território português e a totalidade dos rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação;
- (ii) A sociedade dominante detém a participação na(s) sociedade(s) dominada(s) há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;
- (iii) A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em Portugal;
- (iv) A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores.

Em relação aos requisitos acima enunciados, a principal onda de contestação é dirigida ao facto do RETGS apenas se aplicar a nível interno, não aceitando a integração de sociedades do grupo constituídas no território de outro Estado-Membro. Alguns autores defendem, consequentemente, que o regime português viola o Tratado da União Europeia, colocando em causa a liberdade de estabelecimento que se concretiza no tratamento discriminatório conferido aos investidores portugueses que decidam estabelecer-se no território de outros Estados-Membros da União Europeia, através de uma subsidiária - caso em que não poderão beneficiar do RETGS - por contraposição aos que investem em sociedades fiscalmente residentes em Portugal, que verificadas as condições, poderão beneficiar do regime. Nos termos do n.º 5 do presente artigo, o requisito temporal de um ano não releva em relação às sociedades constituídas pela sociedade dominante. É, pelo contrário, aplicável em caso de fusões, cisões ou entradas de activos (cuja definição se encontra no artigo 73.º do Código do IRC), devendo incluir-se no período de detenção, o período em que as participações permaneceram na titularidade das sociedades fundidas, cindidas ou contribuidoras.

Adicionalmente, encontram-se previstas no n.º 4 do artigo 56.º, condições que limitam o acesso ao RETGS ou que implicam a exclusão de certas sociedades do perímetro fiscal do grupo. Entre elas:

- (i) Estejam inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
- (ii) 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 (para efeitos de enquadramento nesta alínea, o que releva é a sociedade ter obtido efectivamente prejuízos fiscais, sendo irrelevante uma eventual perda do direito ao reporte de prejuízos fiscais por força do disposto no n.º 8 do artigo 52.º do Código do IRC);
- (iii) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação (por exemplo, o caso das sociedades domiciliadas na Zona Franca da Madeira);
- (iv) Adoptem um período de tributação não coincidente com a sociedade dominante;
- (v) O nível de participação exigida de, pelo menos, 90% seja obtido indirectamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo;

(vi) Não assumam forma jurídica de sociedade por quotas, anónima ou em comandita por acções ou ainda, nos termos do n.º 10, as entidades públicas empresariais.

Para que o regime de "consolidação fiscal" seja aplicável, é necessária uma comunicação, a efectuar pela sociedade dominante à Direcção-Geral dos Impostos, até ao fim do terceiro mês do período de tributação em que se pretende iniciar a sua aplicação. A competente declaração, prevista no artigo 118.º do Código do IRC, deverá ser enviada por transmissão electrónica de dados. O mesmo procedimento é aplicável, nos prazos definidos nas alíneas b), c) e d) do n.º 7 do presente artigo, às declarações de alterações na composição do grupo, motivadas por alienações e aquisições de participações, bem como às declarações de renúncia e de cessação do regime.

A aplicação do RETGS cessa no caso de se verificar alguma das condições elencadas no n.º 8 do artigo 69.º, nomeadamente, quando deixe de se verificar algum dos requisitos de adesão, quando ocorram situações de exclusão do perímetro do grupo mas a(s) sociedade(s) não seja(m) efectivamente excluída(s); o lucro tributável de qualquer das sociedades incluídas no regime seja determinada com recursos a métodos indirectos; e ocorram alterações na composição do grupo sem que as mesmas sejam devidamente comunicadas.

Os efeitos da cessação reportam-se, nos termos do disposto no n.º 9, ao final do exercício anterior em que se verificam ou deveriam verificar aquelas condições.

Doutrina

ANTUNES, J. Engrácia, "Os Grupos de Sociedades - Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária", 2ª Edição, Almedina, Coimbra.

BELO, Luis, "Algumas reflexões ao nível do impacto sobre os Grupos Económicos da designada Reforma Fiscal", *in* Fisco n.º 99-100, Outubro - 2001.

FERREIRA, David, "Consolidação de Contas - Lucro Consolidado", *in* Fisco n.º 28, Fevereiro - 1991 / "Consolidação Fiscal e Economias de Imposto", *in* Fisco n.º 40, Março - 1992.

JORGE, José Silva, "Consolidação Fiscal e Consolidação Contabilística. Críticas e Sugestões", *in* Fisco n.º 43, Junho - 1992.

LOUREIRO, Carlos / PALMA, Rui Camacho / PIMENTEL, Miguel Cortez "Lucros e prejuízos, duas faces da mesma moeda - A superação do paradoxo Marks & Spencer" *in* Revista de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 419, Janeiro - Junho 2007.

MALHEIRO, Maria Manuela Alves, "Tributação Especial do Grupo de Sociedades", *in* Revista CTOC n.º 96, Março - 2008.

NUNES, Gonçalo Avelãs, "Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidada em sede de IRC", Almedina, Coimbra, 2001.

Doutrina Administrativa

Despacho n.º 12194/2009, de 12 de Maio

Assunto: Relação de empresas que devem ser inspeccionadas pela Direcção de Serviços de Inspeção Tributária (DSIT)

Sumário: Define os critérios para a selecção dos contribuintes que devem ser inspeccionados pela Direcção de Serviços de Inspeção Tributária (DSIT).

Despacho n.º 28233/2008, de 22 de Outubro

Assunto: Cadastro especial de contribuintes

Sumário: Redefinição dos parâmetros para selecção dos contribuintes a inspeccionar pela DSIT e que irão integrar o Cadastro Especial de Contribuintes (CEC).

Circular n.º 6/2007, de 13 de Março

Assunto: RETGS. Obrigações acessórias

Sumário: Foi imposta a obrigatoriedade de envio por transmissão electrónica de dados da comunicação da opção e das alterações, bem como da renúncia ou da cessação para efeitos do regime, através da declaração prevista no artigo 110.º (actual 118.º) do CIRC. Regime transitório relativo às obrigações declarativas dos grupos de sociedades (i) cujo período de validade da opção terminou até 31 de Dezembro de 2006 e (ii) cujo período de validade da opção estava em curso em 1 de Janeiro de 2007;

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades, de 25 de Fevereiro de 2010 (Processo C - 337/08)

Assunto: Grupo fiscal. Entidades não residentes.

Sumário: Os artigos 43.º CE e 48.º CE não se opõem à legislação de um Estado-Membro que dá a possibilidade a uma sociedade-mãe de constituir uma entidade fiscal única com a sua filial residente, mas impede a constituição dessa entidade fiscal única com uma filial não residente, quando os lucros desta última não estejam sujeitos à lei fiscal desse Estado-Membro.

Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades, de 27 de Novembro de 2008 (Processo C-418/07)

Assunto: Lucro consolidado e regime especial de tributação de grupos de sociedades. Subfiliais detidas por intermédio de uma filial não residente.

Sumário: O artigo 52.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro por força da qual se concede um regime de tributação pelo lucro consolidado a uma sociedade-mãe residente desse Estado-Membro que detenha filiais e subfiliais também residentes desse Estado, mas se exclui a concessão desse regime a essa sociedade-mãe se as suas subfiliais residentes forem detidas por intermédio de uma filial residente doutro Estado-Membro.

Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades, de 13 de Dezembro de 2005 (Processo C-446/03) denominado "Caso Marks & Spencer"

Assunto: Regime especial de tributação de grupo de sociedades. Dedução de prejuízos fiscais sofridos por uma filial residente.

Sumário: Os artigos 43.º CE e 48.º CE não se opõem, no estado actual do direito comunitário, a uma legislação de um Estado-Membro que impede de um modo geral uma sociedade-mãe residente de deduzir do seu lucro tributável os prejuízos sofridos noutra Estado-Membro por filiais aí estabelecidas, quando essa dedução é admissível relativamente aos prejuízos sofridos por filiais residentes. No entanto, é contrário aos artigos 43.º CE e 48.º CE excluir uma sociedade-mãe residente dessa possibilidade nos casos em que, por um lado, a filial não residente esgotou as possibilidades de dedução dos prejuízos existentes no seu Estado de residência para o exercício fiscal relativo ao pedido de dedução bem como para os exercícios fiscais anteriores e, por outro, não haja possibilidade de dedução desses prejuízos no seu Estado de residência a título dos exercícios futuros, nem por si própria nem por um terceiro, nomeadamente no caso de a filial ser cedida a esse terceiro.

Por José Amorim

Não se trata aqui de um regime de tributação pelo lucro consolidado mas de um regime especial de tributação dos grupos de sociedades de carácter facultativo, por oposição ao carácter obrigatório da consolidação contabilística, devendo cada sociedade apurar o seu resultado e a sociedade dominante determinar o lucro tributável do grupo, de acordo com as regras estabelecidas.

A legislação portuguesa consagrou um regime em que os grupos de sociedades podem ser objecto de uma tributação única em sede de IRC, desde que enquadráveis nas condições previstas no art.º 63.º, n.ºs 1, 2 e 3 do CIRC. Este regime especial de tributação dos grupos de sociedades, anteriormente designado por regime de tributação dos grupos de empresas pelo lucro consolidado, prevê que a sociedade dominante pode determinar o lucro tributável do grupo com base na soma algébrica dos lucros e prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, desde que o comunique à Direcção-Geral dos Impostos - DGI (n.º 7), permitindo, assim, uma redução da carga fiscal dos grupos de sociedades em sede de IRC.

Cada uma das sociedades do grupo, dominante e dominadas, deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos (n.º 6 do art.º 120.º CIRC), como se aquele regime não fosse aplicável, devendo a sociedade dominante apresentar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo apurado, nos termos do art.º 70.º do CIRC e fazer a prova do preenchimento das condições de aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedades (n.º 11).

A cessação da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades verifica-se nos termos previstos no n.º 8 e os efeitos da renúncia ou da cessação deste regime reportam-se aos períodos indicados no n.º 9.

No que diz respeito aos pagamentos por conta, estes devem ser efectuados por cada uma das sociedades do grupo e calculados com base no imposto que teria sido liquidado no exercício anterior se não tivessem sido abrangidas pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades (art.º 105.º, n.º 6 do CIRC).

Relativamente ao pagamento especial por conta, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, é também devido um pagamento especial por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última determinar o valor global do pagamento especial por conta, deduzir o montante dos pagamentos por conta respectivos e proceder à sua entrega (art.º 106.º, n.º 12 do CIRC).

De referir que este regime especial de tributação pode ser útil para prevenir e combater situações de evasão e fraude fiscais resultantes da transferência fraudulenta de lucros e prejuízos fiscais entre as sociedades do grupo.

Artigo 70.º · Determinação do lucro tributável do grupo

1 - Relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, 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.

2 - Revogado

Anotações

Por Marta Ramos Mendes

O presente artigo prevê a forma de determinação do lucro tributável do grupo, pela sociedade dominante, e que consiste na soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais de cada uma das sociedades integrantes do grupo.

O n.º 2 do presente artigo foi revogado pelo artigo 100.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que previa que o montante obtido através da soma algébrica dos lucros e prejuízos individuais, deveria ser corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontrasse incluída nas bases tributáveis individuais. Assim, nos termos da actual redacção, deixa de ser possível a dedução dos montantes correspondentes às distribuições de lucros intra-grupo.

De ressaltar que, de acordo com o n.º 6 do artigo 120.º do Código do IRC, cada uma das sociedades do grupo, incluindo a dominante, deverão enviar as respectivas declarações individuais de rendimentos, como se o RETGS não lhes fosse aplicável; adicionalmente, deverá a sociedade dominante apresentar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo.

De referir ainda que regras especiais são aplicáveis aos grupos tributados no âmbito do RETGS, no que diz respeito ao cálculo da derrama estadual (n.º 2 do artigo 87.º-A) e ao pagamento especial por conta (n.º 12 do artigo 106.º).

O recente Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 2 de Fevereiro de 2011, veio contradizer o entendimento da Administração Tributária constante do Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008 (descrito *infra*), no que se refere à liquidação da derrama municipal (prevista na Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), determinando que, sendo aplicável o RETGS, a derrama deverá incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades, como propugnado pelas autoridades fiscais.

Doutrina

MARQUES, Luís, "O pagamento especial por conta no âmbito do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades", *in* Fisco n.º 107/108, Março - 2003.

Doutrina Administrativa

Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008

Assunto: RETGS. Liquidação da derrama municipal

Sumário: Para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração, sendo preenchido, também individualmente, o Anexo A, se for caso disso. O somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do Quadro 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante, em consonância com o entendimento sancionado por despacho de 2008-03-13, do substituto legal do Director-Geral.

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de Fevereiro de 2011 (Processo n.º 0909/10)

Assunto: Liquidação da derrama municipal no âmbito de um grupo de sociedades

Sumário: De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC. Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.

Por José Amorim

O lucro tributável do grupo é determinado pela soma algébrica dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais das sociedades agrupadas, competindo à sociedade dominante do grupo de sociedades a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido e às restantes sociedades a responsabilidade solidária por esse mesmo pagamento, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas efectivamente respeite (art.º 115.º CIRC).

A Proposta da Directiva do Conselho (COM(2011)121 final), de 16-03-2011, sobre a matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), prevê um sistema de regras comuns para calcular a matéria colectável das sociedades, com residência fiscal na União Europeia e das sucursais situadas na União Europeia de sociedades de países terceiros.

No Capítulo IV da Directiva, estão fixadas regras para o cálculo dos resultados fiscais a título individual de cada sociedade (ou sucursal), a consolidação desses resultados quando existirem outros membros do grupo e a repartição da matéria colectável consolidada por cada Estado membro.

Uma empresa que opte pela MCCCIS deixa de estar sujeita ao imposto sobre as sociedades em relação a todas as matérias regidas por normas comuns. A empresa que não opte pela MCCCIS continua sujeita ao imposto nacional sobre o rendimento das sociedades.

A consolidação fiscal a nível da União Europeia representa um passo importante para a redução da sobre tributação nas situações transfronteiras, contribui para a neutralidade fiscal entre as actividades nacionais e transfronteiras e a redução dos obstáculos fiscais e os encargos administrativos.

Artigo 71.º · Regime específico de dedução de prejuízos fiscais

1 - Quando seja aplicável o regime estabelecido no artigo 69.º, na dedução de prejuízos fiscais prevista no artigo 52.º, observa-se ainda o seguinte:

- a) 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;
- b) 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;
- c) Terminada a aplicação do regime relativamente a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis aos respectivos 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;
- d) 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.

2 - 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.

3 - Na dedução dos prejuízos fiscais devem ser primeiramente deduzidos os apurados há mais tempo.

Anotações

Por Marta Ramos Mendes

O presente artigo define o regime específico de dedução dos prejuízos fiscais, aplicável aos grupos de sociedades tributados de acordo com o RETGS. Nos termos do disposto no artigo 52.º do Código do IRC (regime geral de dedução de prejuízos fiscais), os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício pelas empresas individuais são deduzidos aos lucros tributáveis futuros de um ou mais dos quatro anos posteriores.

A mesma regra de reporte de prejuízos é aplicável aos grupos de sociedades, mas atendendo às especificidades do regime, é determinante a consideração de algumas normas especiais.

O artigo 71.º distingue os prejuízos individuais, apurados antes da aplicação do RETGS, dos prejuízos consolidados, gerados durante a aplicação do regime, e bem assim distingue os prejuízos individuais e os consolidados após o termo de aplicação do RETGS.

Assim, de acordo com a alínea a) do n.º 1, os prejuízos fiscais individuais das sociedades do grupo, referentes a exercícios anteriores ao do início de aplicação do regime ("*pre-entry losses*") só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até à concorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam. Portanto, estes prejuízos só serão deduzidos se a sociedade que os gerou começar a ter natureza lucrativa, caso contrário eles não poderão ser deduzidos.

Por outro lado, nos termos do disposto na alínea b) do mesmo número, os prejuízos fiscais do grupo, apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o RETGS, só poderão ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo.

Uma vez terminada a aplicação do regime relativamente a uma sociedade do grupo, não serão dedutíveis aos respectivos lucros tributáveis os prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o RETGS foi aplicado. No entanto, as sociedades podem deduzir os seus "*pre-entry losses*", nos termos do artigo 52.º, e que ainda não tenham sido totalmente deduzidos no lucro tributável do grupo. A alínea d) determina ainda que, verificando-se a 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. De acordo com o n.º 3 do presente artigo, é aplicável a regra FIFO ("*first in first out*") no que respeita à utilização de prejuízos, ou seja, deverão ser primeiramente deduzidos os apurados há mais tempo.

No caso especial de se verificar operações de fusão entre sociedades do grupo ou uma sociedade incorpore uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo, os prejuízos das sociedades fundidas verificados em períodos 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 ao Ministro das Finanças, prevista no artigo 75.º do Código do IRC.

Doutrina Administrativa

Despacho, P 3089/05, de 31 de Março de 2006

Assunto: Aplicação da limitação prevista no n.º 8 do artigo 47.º (actual 52.º) do Código do IRC aos prejuízos fiscais apurados no RETGS.

Sumário: Os prejuízos fiscais apurados no âmbito do grupo seguem o regime específico de dedução de prejuízos fiscais, previsto no artigo 65.º (actual 71.º) do Código do IRC.

A nova redacção do n.º 8 do artigo 47.º (actual 52.º) do mesmo diploma, dada pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho, só poderá impor limitações na dedução dos prejuízos fiscais gerados antes da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e não aos obtidos durante a aplicação desse regime, visto que se tratam de prejuízos fiscais do grupo e não da sociedade que os gerou e apenas nos casos em que a alteração da titularidade do capital tenha ocorrido após a entrada em vigor da referida lei.

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades, de 13 de Dezembro de 2005 (Processo C-446/03) denominado "Caso Marks & Spencer"

Assunto: Regime especial de tributação de grupo de sociedades. Dedução de prejuízos fiscais sofridos por uma filial residente.

Sumário: Os artigos 43.º CE e 48.º CE não se opõem, no estado actual do direito comunitário, a uma legislação de um Estado-Membro que impede de um modo geral uma sociedade-mãe residente de deduzir do seu lucro tributável os prejuízos sofridos noutro Estado-Membro por filiais aí estabelecidas, quando essa dedução é admissível relativamente aos prejuízos sofridos por filiais residentes. No entanto, é contrário aos artigos 43.º CE e 48.º CE excluir uma sociedade-mãe residente dessa possibilidade nos casos em que, por um lado, a filial não residente esgotou as possibilidades de dedução dos prejuízos existentes no seu Estado de residência para o exercício fiscal relativo ao pedido de dedução bem como para os exercícios fiscais anteriores e, por outro, não haja possibilidade de dedução desses prejuízos no seu Estado de residência a título dos exercícios futuros, nem por si própria nem por um terceiro, nomeadamente no caso de a filial ser cedida a esse terceiro.

Por José Amorim

Da aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável a todas as sociedades do grupo resulta a possibilidade de deduzir os prejuízos dos lucros das sociedades do grupo (comunicação dos prejuízos fiscais entre as sociedades do grupo) e, bem assim, a dispensa de retenção na fonte nos rendimentos gerados dentro do grupo [al. e) do n.º 1 do art.º 97.º do CIRCI].

A dedução dos prejuízos fiscais individuais e consolidados obedece aos requisitos previstos nos artigos 52.º e 71.º do CIRC. Tal como sucede com as empresas individuais, os prejuízos das sociedades do grupo podem ser deduzidos aos lucros tributáveis futuros.

A dedução dos prejuízos depende destes terem sido gerados antes, dentro ou após o termo do regime de consolidação. Assim, de acordo com a al. a) do n.º 1, do art.º 71.º, os prejuízos fiscais das sociedades do grupo referentes aos exercícios anteriores ao do início da 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 à concorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam. Os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada exercício de aplicação do regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º [al. b), do n.º 1]. Terminada a aplicação do regime, podem ainda as sociedades do grupo deduzir os prejuízos anteriores, nos termos e condições do n.º 1 do art.º 52.º, desde que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo [al. c) do n.º 1]. Quando se verificar a 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 [alínea d) do n.º 1].

SUBSECÇÃO III - TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES

Artigo 72.º · Regime Aplicável

1 - 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 o disposto nos números seguintes.

2 - No caso de transformação de sociedade civil não constituída sob forma comercial em sociedade sob qualquer das espécies previstas no Código das Sociedades Comerciais, ao lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a transformação até à data desta é aplicável o regime previsto no n.º 1 do artigo 6.º.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, no exercício em que ocorre a transformação deve determinar-se separadamente o lucro correspondente aos períodos anterior e posterior a esta, podendo os prejuízos anteriores à transformação, apurados nos termos deste Código, ser deduzidos nos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação até ao fim do período referido no n.º 1 do artigo 52.º, contado do exercício a que os mesmos se reportam.

4 - 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.

Anotações

Por Miguel Vieira

Redacção originária do artigo dada pelo DL 442-B/88, de 30 de Novembro. Alterado pelo DL 198/2001, de 3 de Julho. Aditamento do n.º 4 pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro. Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho. Corresponde, sem alteração de conteúdo, ao anterior artigo 66.º. Nova numeração aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

I - ANOTAÇÕES

1 - No n.º 1 estabelece-se a regra geral nos termos da qual a transformação de sociedades⁷⁸ não interfere com o regime fiscal que vinha sendo aplicado, nem determina quaisquer consequências em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e tem subjacente um dos princípios fundamentais do direito

⁷⁸ Para uma análise dos «benefícios fiscais» resultantes da transformação de sociedades vide FERNANDES DA CUNHA GUIMARÃES, JOAQUIM, *A transformação de sociedades*, in *Revista Fiscal*, Maio de 2008

tributário: princípio da neutralidade económica dos impostos. Destarte, o direito fiscal não deve ser obstáculo a este tipo de operações, intervindo o menos possível nas decisões dos agentes económicos, permanecendo na sombra da sua actividade, de forma a não criar distorções ao livre funcionamento do mercado.

2 - O n.º 2 consubstancia excepção à regra do n.º 1 e o n.º 3 regula o disposto no n.º 2. O n.º 4, por força do no n.º 2 do art. 22.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio - Orçamento de Estado rectificativo, tem natureza interpretativa.

3 - Sendo o Direito Fiscal, por natureza, direito sobre direito, na maioria das vezes limita-se a adoptar conceitos de outras áreas. Por assim ser, entendemos ser pertinente atentar no que dispõe o art. 130.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

4 - A transformação de uma sociedade só opera uma alteração da forma jurídica da estrutura societária, mantendo-se os seus elementos pessoal e patrimonial. Segundo o disposto no n.º 3 do art. 130.º do CSC, a transformação não importa a sua dissolução, salvo se assim for deliberado pelos sócios⁷⁹.

5 - A excepção prevista no n.º 2 versa sobre a transformação de sociedades civis não constituídas sob a forma comercial⁸⁰ (sociedades civis simples). O presente número estatui que após a transformação destas, o seu regime fiscal deixa de ser o regime da transparência fiscal⁸¹. Todavia, o lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que ocorreu a transformação até à data desta, ainda é aplicável o regime previsto no n.º 1 do art. 6.º do CIRC (regime da transparência fiscal). Ou seja, este tipo de transformação não implica cessação e/ou início de actividade mas somente a determinação, em separado, do lucro tributável relativamente ao período anterior e posterior à mesma.

6 - O n.º 3 estipula que, quanto aos prejuízos fiscais anteriores à transformação, estes possam ser deduzidos aos lucros tributáveis da sociedade transformada, até ao limite de quatro exercícios posteriores (ver n.º 1 do art. 52.º), contado do exercício a que os mesmos se reportam.

7 - Nos termos do n.º 4, as partes sociais obtidas em resultado da transformação consideram-se adquiridas à data de aquisição das partes sociais que lhe deram origem.

II - LEGISLAÇÃO CONEXA

CIRC: art. 2.º (sujeitos passivos); art. 6.º (Transparência fiscal); art. 52.º (Dedução de prejuízos fiscais); art. 118.º (Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação).

CIS: art. 66.º (Sociedade de capitais).

CSC: art. 95.º n.º 3 (Deliberação de redução de capital); art. 130.º (Noção e modalidades); art. 131.º (Impedimentos à transformação); art. 132.º (Relatório e convocação); art. 133.º (Quórum deliberativo); art. 134.º (Conteúdo das deliberações); art. 136.º (Participações dos sócios); art. 137.º (Direito de exoneração dos sócios); art. 138.º (Credores obrigacionistas); art. 139.º (Responsabilidade ilimitada de sócios); art. 140.º (Direitos incidentes sobre as participações); art. 140.º-A (Registo da transformação).

III - INFORMAÇÕES VINCULATIVAS

Processo 2259/2010, sancionado por despacho de 2010.10.14, pelo Subdirector-Geral, como substituto legal do Director-Geral.

Assunto: Enquadramento tributário de uma operação de transmissão de participações sociais, após a transferência da direcção efectiva para Portugal.

79 O CSC ainda mantém duas modalidades de transformação: a simples ou formal (art. 130.º n.º 3 do CSC) e a extintiva ou novatória (art. 130.º n.º 3 e n.º 6 do CSC). Quanto à (im)possibilidade de transformação extintiva das sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, que segundo entendimento maioritário não detêm personalidade jurídica, a doutrina diverge. FURTADO, PINTO, (*Curso de Direito das Sociedades Comerciais*, Almedina, 5.ª edição, 2004) diz que «não é possível dissolver-se uma personalidade que não existe», em sentido oposto MARQUES, ELDA (*Código das Sociedades Comerciais em Comentários*, Coordenação Jorge M. Coutinho de Abreu, Volume II, IDET, Almedina, 2011, p. 483), entende não existir incompatibilidade, podendo a transformação ser extintiva da sociedade civil simples.

80 Estas sociedades são as previstas no art. 990.º do Código Civil. Para ser considerada uma sociedade civil, esta, apesar de poder ter um fim lucrativo, não poderá ter por objecto a prática de actos de comércio; caso contrário seria considerada uma sociedade comercial (art. 1.º n.º 2 do CSC), pelo que teria, a ser assim, de adoptar uma das formas previstas no CSC. Ao contrário das sociedades comerciais e das civis sob a forma comercial, as sociedades civis não constituídas sob a forma comercial não gozam obrigatoriamente de personalidade jurídica (art. 5.º n.º 1 CSC), pelo que, quanto a este tipo de sociedade, melhor se compreende a aplicação do regime de transparência fiscal previsto no art. 6.º do CIRC.

81 Sobre o regime da transparência fiscal dir-se-á, resumidamente, que este procedimento visa o levantamento do vício da pessoa colectiva para se tributar os sócios. Sendo três os principais objectivos: neutralidade fiscal, combate à evasão fiscal e a eliminação da dupla tributação.

Processo 2811/2008

Assunto: Transformação de sociedade anónima em sociedade por quotas.

Processo 1654/2005 (Despacho de 2009.02.12, do Subdirector-Geral, como substituto legal do Director-Geral)

Assunto: Transmissibilidade de prejuízos fiscais de estabelecimento estável
(*Informação Vinculativa na vigência da redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009*).

Processo 2799/2009, despachado em 2009.11.19, pelo Director-Geral

Assunto: Conceito de «aquisição», para os efeitos previstos no n.º 3 do artigo 32.º EBF.

Processo 138/2009, despacho de 2009.12.21, do Subdirector - Geral dos Impostos, por delegação.

Assunto: Início da sujeição ao Pagamento Especial por Conta de uma entidade que deixa de estar abrangida pelo Regime da transparência Fiscal.

IV - BIBLIOGRAFIA

FURTADO, J. H. PINTO, *Curso de Direito das Sociedades Comerciais*, Almedina, 5.ª edição, 2004.

GUIMARÃES, JOAQUIM FERNANDES DA CUNHA, *A transformação de sociedades*, Revista Fiscal, Maio de 2008.

MARQUES, ELDA, *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, Coordenação Jorge M. Coutinho de Abreu, Volume II, IDET, Almedina, 2011, p. 489.

VENTURA, RAÚL, *Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades - Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, Almedina, 3.ª Reimpressão da Edição de 1990, 2006.

Por José Amorim

A transformação de sociedades não tem quaisquer consequências em termos de IRC (n.º 1), salvo no caso de transformação de sociedade civil não constituída sob forma comercial em sociedade comercial, em que é aplicável o regime da transparência fiscal (n.º 2), devendo, no exercício em que ocorre a transformação, separar-se o lucro correspondente aos períodos anterior e posterior a esta, podendo os prejuízos anteriores à transformação ser deduzidos nos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação até ao quarto exercício posterior (n.º 3).

Também, a transformação de uma sociedade não implica a dissolução dela, salvo se assim for deliberado pelos sócios, sucedendo automática e globalmente à sociedade anterior (art.º 130.º, n.ºs 3 e 6 do Código das Sociedades Comerciais - CSC). A deliberação pelos sócios (art. 133.º do CSC) é feita na base do relatório justificativo da transformação elaborado pela administração da sociedade, o qual deve ser acompanhado do balanço do último exercício ou de um balanço reportado a uma data que não anteceda o 1.º dia do 3.º mês anterior à data da deliberação de transformação e do projecto do contrato pelo qual a sociedade passará a reger-se. A administração deve igualmente assegurar-se que a situação patrimonial da sociedade não sofreu modificações significativas desde a data a que se reporta o balanço considerado ou, no caso contrário, indicar as que tiverem ocorrido (art.º 132.º do CSC).

SUBSECÇÃO IV - REGIME ESPECIAL APLICÁVEL ÀS FUSÕES, CISÕES, ENTRADAS DE ACTIVOS E PERMUTAS DE PARTES SOCIAIS

Artigo 73.º · Definições e âmbito de aplicação

1 - Considera-se fusão a operação pela qual se realiza:

a) 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;

- b) 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;
- c) A operação pela qual uma sociedade (sociedade fundida) transfere o conjunto do activo e do passivo que integra o seu património para a sociedade (sociedade beneficiária) detentora da totalidade das partes representativas do seu capital social.

2 - Considera-se cisão a operação pela qual:

- a) Uma sociedade (sociedade cindida) destaca um ou mais ramos da sua actividade, mantendo pelo menos um dos ramos de actividade, 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;
- b) Uma sociedade (sociedade cindida) é dissolvida e dividido o seu património em duas ou mais partes, sendo cada uma delas destinada a constituir um 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.

3 - Considera-se entrada de activos a operação pela qual uma sociedade (sociedade contribuidora) transfere, sem que seja dissolvida, o conjunto ou um ou mais ramos da sua actividade para outra sociedade (sociedade beneficiária), tendo como contrapartida partes do capital social da sociedade beneficiária.

4 - Para efeitos do número anterior e da alínea a) do n.º 2, considera-se ramo de actividade o conjunto de elementos que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, o qual pode compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento.

5 - Considera-se permuta de partes sociais a operação pela qual uma sociedade (sociedade adquirente) adquire uma participação no capital social de outra (sociedade adquirida), que tem por efeito conferir-lhe a maioria dos direitos de voto desta última, ou pela qual uma sociedade, já detentora de tal participação maioritária, adquire nova participação na sociedade adquirida, mediante a atribuição aos sócios desta, em troca dos seus títulos, de partes representativas do capital social da primeira sociedade e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal dos títulos entregues em troca.

6 - Para efeitos da aplicação dos artigos 74.º e 76.º, na parte respeitante às fusões e cisões de sociedades de diferentes Estados membros da União Europeia, o termo «sociedade» tem o significado que resulta do anexo à Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho.

7 - O regime especial estatuído na presente subsecção aplica-se às operações de fusão e cisão de sociedades e de entrada de activos, tal como são definidas nos n.ºs 1 a 3, em que intervenham:

- a) Sociedades com sede ou direcção efectiva em território português sujeitas e não isentas de IRC;
- b) Sociedade ou sociedades de outros Estados membros da União Europeia, desde que todas as sociedades se encontrem nas condições estabelecidas no artigo 3.º da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho.

8 - O regime especial não se aplica sempre que, por virtude das operações referidas no número anterior, sejam transmitidos navios ou aeronaves, ou bens móveis afectos à sua exploração, para uma entidade de navegação marítima ou aérea internacional não residente em território português.

9 - Às fusões e cisões, efectuadas nos termos legais, de sujeitos passivos do IRC residentes em território português que não sejam sociedades e aos respectivos membros, bem como às entradas de activos e permutas de partes sociais em que intervenha pessoa colectiva que não seja sociedade, é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime da presente subsecção, na parte respectiva.

10 - O regime especial estabelecido não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objectivo ou como um dos principais objectivos 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 actividades das sociedades que nelas participam, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto.

Anotações

Por Miguel Vieira

Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, corresponde ao anterior artigo 67.º. Nova redacção dada à alínea a) do n.º 7 pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4 que produz efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2011.

1 - ANOTAÇÕES

1 - O n.º 1 define, para efeitos fiscais, os conceitos de fusão⁸², cisão⁸³, entrada de activos e permuta de partes sociais. Estes conceitos têm particularidades distintas no Direito Comercial e no âmbito contabilístico⁸⁴. O conceito de Fusão⁸⁵, no CSC, está previsto no art. 97.º, o qual nos diz que «Duas ou mais sociedades, ainda que de tipo diverso, podem fundir-se mediante a reunião numa só.», sendo que o n.º 4 deste refere duas formas como esta se pode realizar.

2 - A alínea a) do n.º 1 do artigo *sub judice* é controversa. A questão que se levanta relaciona-se com a possibilidade de uma sociedade ser incorporada e dissolvida numa sua subsidiária, que detém a 100%, beneficiando, desta forma, do regime da neutralidade fiscal⁸⁶. Esta operação é comumente designada por fusão inversa⁸⁷.

Segundo Saldanha Sanches⁸⁸, a fusão por incorporação de uma sociedade participante na sociedade participada, tendo em conta a interpretação literal da referida alínea, a sua evolução histórica, o sentido do Direito Comunitário (Directiva 90/434/CEE e decisões do TJUE), é abrangida pelo regime da neutralidade fiscal.

⁸² Ver artigos 97.º a 117.º do CSC.

⁸³ Ver artigos 118.º a 129.º do CSC.

⁸⁴ Para uma análise das várias definições de fusão vide DRAGO, JOSÉ EDUARDO, *Fusão de sociedades comerciais - notas práticas*, Almedina, 2007, pp. 103 e ss.; CUNHA, MARISSA ISABEL FINHEL DA, *O Regime Fiscal da Fusão de Sociedades*, in RBE, n.º 31, Outubro/Dezembro 2005, pp. 1 e ss.

⁸⁵ Segundo VENTURA, RAUL, *Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades - Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, 3.ª Reimpressão da edição de 1990, 2006, pp. 14 e 15, «fusão significa combinação de dois ou mais corpos num só. A essência da fusão de sociedades consiste em juntar os elementos pessoais e patrimoniais de duas ou mais sociedades preexistentes, de tal modo que passe a existir uma única sociedade».

⁸⁶ A aplicação do regime da neutralidade fiscal a este tipo de operações está explicado na Directiva 90/434/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes, e diz-nos o seguinte: «considerando que as fusões, as cisões, as entradas de activos e as permutas de acções entre sociedades de Estados-membros diferentes podem ser necessárias para criar, na Comunidade, condições análogas às de um mercado interno e assegurar deste modo a realização e o bom funcionamento do mercado comum, que essas operações não devem ser entravadas por restrições, desvantagens ou distorções especiais resultantes das disposições fiscais dos Estados-membros, que importa, por conseguinte, instaurar, para essas operações, regras fiscais neutras relativamente à concorrência, a fim de permitir que as empresas se adaptem às exigências do mercado comum, aumentem a sua produtividade e reforcem a sua posição concorrencial no plano internacional».

⁸⁷ «na legislação comercial esta operação não é considerada propriamente uma fusão - daí que alguma doutrina a denomine de "fusão imprópria" - já que pela sua própria natureza, neste caso, os sócios da sociedade incorporada não passam, por virtude da "fusão" a ser sócios da sociedade incorporante ou beneficiária» - vide FERREIRA, FREITAS, *Regime Fiscal Aplicável a Fusões, Cisões e Entradas de Activos - Novos Desenvolvimentos*, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Fita e Cunha, Almedina, Julho de 2010, p. 434.

⁸⁸ SANCHES, SALDANHA, *Fusão inversa e neutralidade da Administração Fiscal*, in *Fiscalidade* - Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 34, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Abril/Junho de 2008, pp. 7 e ss.

O autor, criticando o parecer (sobre o tema) do Centro de Estudos Fiscais⁸⁹ (CEF), refere que «[a]o contrário da fusão inversa que cai no conceito geral de fusão, a absorção da sociedade-filha pela sociedade-mãe encontra-se expressamente prevista na Directiva e no Código do IRC. Retirar daqui a conclusão que, se a fusão de cima para baixo (upstream merger) se encontra expressamente prevista numa alínea da lei e a fusão invertida (downstream merger) não tem uma alínea exclusiva, é porque esta não é permitida é um erro crasso.»⁹⁰

O parecer do CEF, resumidamente, defende que as fusões inversas não são consideradas neutras porque o legislador previu o tipo de fusão por incorporação e não a fusão inversa, logo, quis excluí-la.

Tendo em conta as posições assumidas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia⁹¹ (TJUE⁹²), entendemos, na esteira de Saldanha Sanches, serem de aceitar as fusões inversas⁹³. Em nossa opinião, fazendo uma interpretação teleológica da norma em causa e olhando à própria finalidade do regime da neutralidade fiscal, facilmente se conclui que não se quis afastar, *a priori*, o regime da neutralidade fiscal no caso de fusões inversas⁹⁴. Por isso, entendemos que o parecer do CEF é preconceituoso e não leva em consideração a posição do Direito Comunitário.

3 - Relativamente à alínea c) do n.º 1, discute-se se esta se poderá aplicar à transferência global, mediante simples dissolução e liquidação, do activo e do passivo de uma sociedade para outra que detém 100% do respectivo capital social. Segundo Tânia Carvalhais Pereira⁹⁵, fazendo uma interpretação literal do artigo em apreço, nada obsta à aplicação do regime da neutralidade fiscal à operação em causa. A autora defende que o legislador nacional pretendeu, para efeitos de aplicação do regime da neutralidade, adoptar um conceito próprio e amplo de fusão. Em suma, defende que no caso de transferência global de activo e passivo de uma sociedade para outra que é detentora da totalidade do seu capital social, quer tenha ou não, existido qualquer acto, ou conjunto de actos, a que se dê o nome de liquidação, a realidade jurídica e económica que lhe está subjacente corresponde à situação jurídica que a presente alínea procurou abranger⁹⁶.

Esta foi, aliás, a posição assumida pelo STA, no seu acórdão de 22-04-2009, proc. 0548/08, em que se disse o seguinte: «esta alínea c) do n.º 1 do art. 67.º do CIRC não afastava do seu campo de aplicação as situações em tivesse havido uma operação ou pseudo-operação denominada "liquidação", desde que o conjunto do activo e do passivo que integram o património das sociedades fundidas fosse transferido para a sociedade beneficiária, que era detentora da totalidade das partes representativas do capital social daquelas.».

4 - Ainda relativamente aos «obstáculos» no direito fiscal português ao regime da neutralidade fiscal, é importante referir as limitações quando uma sociedade detém 100% do capital social de duas outras e pretende levar a cabo, por motivos de simplificação/optimação operacional, uma operação de fusão por incorporação de uma das participadas na outra. Neste caso, o regime em apreço apenas será aplicável ao caso *supra* se a sociedade incorporante proceder a um aumento de capital social e à correspondente atribuição de novas partes de capital ao(s) sócio(s) da sociedade incorporada. A atribuição aos sócios das partes representativas do capital social da beneficiária é um requisito que o nosso legislador exige⁹⁷. Este constitui um «obstáculo» à aplicação do regime da neutralidade que em nada beneficia o nosso tecido empresarial, pois dificulta a reorganização empresarial, podendo ter consequências ao nível da competitividade no actual «mercado global».

5 - O n.º 2 define, para efeitos fiscais, cisão⁹⁸. Tal como a fusão, enquadra-se numa série de operações de concentração e reestruturação empresarial. A cisão opera-se quando se pretende separar partes do património de uma sociedade, para com elas constituir novas sociedades ou agrupar sociedades já existentes. Esta

89 Parecer do CEF n.º 45/2004.

90 Para uma análise mais aprofundada do tema vide SANCHES, SALDANHA, op. cit. pp. 7 e ss.

91 Veja-se nomeadamente o caso C-28/95 (Leur-Bloem), de 17/07/1997, o caso C-321/05 (Koford), de 5/07/2007, caso C-285/07 (A.T.), de 11/12/2008, bem como as conclusões da Advogada-Geral Sharpston relativas ao caso C-285/07.

92 Denominação adoptada em 2009. Anteriormente denominado de TJCE (Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias).

93 Sobre esta questão PEREIRA, FREITAS, op. cit., p. 435, refere que: «É certo que uma fusão inversa não será a operação normal para que duas sociedades em que uma é detentora da totalidade do capital da outra se fundam e, por isso, por detrás dessa operação, podem estar objectivos puramente fiscais e não razões economicamente válidas. Mas, esse é outro problema: O que se pode dizer e que do ponto de vista económico, não se vê que uma fusão inversa - ainda que, repete-se, não seja aquela que à partida pareceia a mais indicada - contrarie a definição constante do art. 73.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC.»; também no sentido da admissibilidade da fusão inversa vide SOUSA CÁMARA, FRANCISCO, Aspectos contabilísticos e fiscais nas fusões e cisões, in O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro, Coimbra Editora, 2007, pp. 159 e ss.

94 Em Espanha a Administração Fiscal já se pronunciou, mais do que uma vez, sobre a possibilidade de fusões inversas serem abrangidas pelo regime da neutralidade fiscal - veja-se o caso da Cuestión Vinculante V0450-08, de 27 de Fevereiro de 2008 e da Cuestión Vinculante V0965-06, de 19 de Maio de 2006.

95 PEREIRA, CARVALHAIS TÂNIA, Neutralidade fiscal na transmissão do património por dissolução de sociedade, in Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 41, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Janeiro-Março 2010, pp. 17-28.

96 Cfr. *Idem*, *ibidem*, p. 26.

97 Cfr. CARVALHO, HUGO SANCHO, Fusões fiscalmente neutras entre sociedades detidas pelo mesmo sócio - uma breve reflexão, in Revisores e Auditores - Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2009, pp. 43 e ss.

98 Para uma análise mais profunda do Regime Fiscal aplicável às cisões de sociedades vide VELOSO, OSCAR, O regime fiscal da cisão de sociedades, in RBE, Abril/Junho de 2006, pp. 50 e ss.

operação tem, nomeadamente, como objectivo repartir o património em caso de sucessão ou separar por ramos de actividade de forma a obter uma maior eficiência produtiva derivada da consequente especialização.

6 - É possível distinguir 3 modalidades de cisão: a cisão-simples, a cisão-dissolução e a cisão-fusão. Estas estão previstas no art. 118.º CSC. No CIRC também podemos encontrar estas modalidades de cisão. Na primeira parte da alínea a) do n.º 2 do artigo em comentário está descrita a operação de cisão-simples e na segunda a cisão-fusão sem haver dissolução. Na alínea b), primeira parte, está regulada a cisão-dissolução e na segunda a denominada cisão-fusão, havendo dissolução.

7 - O n.º 3 versa sobre a operação denominada de entrada de activos. Esta operação também está definida na alínea c) do art. 2.º da Directiva 90/434/CEE. O n.º 4 define aquilo que se entende por «ramo de actividade»^{99 100}, para efeitos da alínea a) do n.º 2.

No caso de cisão parcial, cada fracção patrimonial destacada tem de constituir, um ramo de actividade, com a exigência, ainda, de a sociedade cindida manter pelo menos um ramo de actividade. Quanto à entrada de activos, quando não é transferido o conjunto da actividade, o que pode ser transferido é igualmente um ou mais ramos de actividade. Poder-se-á dizer que requisito «ramo de actividade» constitui um «filtro»¹⁰¹ à aplicação do regime especial da neutralidade.

8 - O n.º 5 define permuta de partes sociais. Podemos encontrar esta definição na alínea d) do art. 2.º da Directiva 90/434/CEE. Todavia, a Directiva 2005/19/CE, do Conselho, de 17 de Fevereiro de 2005, veio alterar a definição de «permuta de partes sociais» de modo a abranger todas as novas aquisições¹⁰². O art. 77.º do CIRC estatui o regime especial aplicável à permuta de partes sociais.

9 - O n.º 7, nas suas duas alíneas, estabelece os requisitos necessários à aplicação do regime especial. As alterações introduzidas à alínea a), que se reportam ao regime simplificado, produzem efeitos a partir de dia 1 de Janeiro de 2011, por força do disposto no n.º 2 do art. 92.º da Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril.

10 - O regime especial sofre uma limitação no n.º 8, não sendo aplicável sempre que, por virtude das operações em causa, sejam transmitidos navios e aeronaves, ou bens imóveis afectos à sua exploração, para uma entidade de navegação marítima ou aérea internacional não residente em território português.

11 - O regime especial estabelece uma norma específica anti-abuso no seu n.º 10¹⁰³. O objectivo é excluir a aplicação, total ou parcial, do regime especial da neutralidade fiscal quando se conclua que as operações em causa não tenham sido realizadas por razões economicamente válidas. Destarte, a hipótese de uso abusivo do regime da neutralidade fiscal ficou acautelada. Esta norma é a transposição do art. 11.º da Directiva 90/434/CEE que visa, em suma, desmascarar eventuais operações que tenham como objectivo a fraude ou evasão fiscal. Esta norma vem reforçar que o preconceito contra as denominadas fusões inversas não tem qualquer sentido. O regime da neutralidade fiscal não deve ser excluído, maquinaalmente, no caso das fusões inversas. Tal exclusão aplicar-se-á, apenas, nos casos que se conclua que estas têm uma finalidade fraudulenta.

II - LEGISLAÇÃO CONEXA

DIRETIVAS COMUNITÁRIAS: Directiva do conselho, de 23 de Julho de 1990 - relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-membros diferentes (Directiva 90/434/CEE); Directiva 2005/19/CE do Conselho, de 17 de Fevereiro de 2005 que altera a Directiva 90/434/CEE relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes.

99 - A este propósito veja-se o parecer do CEF n.º 76/07

100 - No Acórdão do TJUE, de 15 de Janeiro de 2002, *Casa C-43/00, Andersen og Jensen*, entendeu-se que para que esteja preenchida o conceito «ramo de actividade» o património a transferir deve poder funcionar como uma empresa autónoma, sem necessidade, para esse efeito, de investimentos ou entradas suplementares»

101 - Cfr. FERREIRA, FRÉTIAS, *Regime Fiscal Aplicável a Fusões, Cisões e Entradas de Activos - Novos Desenvolvimentos*, in Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Almedina, Julho de 2010, p. 43B.

102 - Veja-se o considerando n.º 15 da Directiva 2005/19/CE, do Conselho, de 17 de Fevereiro de 2005.

103 - A este propósito ver informação vinculativa n.º 771/2002, com despacho concordante do Senhor Director-Geral dos Impostos, em 2004 01 17.

CIRC: art. 74.º (Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos); art. 75.º (Transmissibilidade de prejuízos fiscais); art. 77.º (Regime especial aplicável à permuta de partes sociais); art. 78.º (Obrigações acessórias).

EBF: art. 60.º (Reorganização de empresas em resultado de actos de concentração ou acordos de cooperação).

CPPT: art. 63.º (Aplicação de normas anti-abuso).

LGT: art. 38.º (ineficácia de actos e negócios jurídicos).

III - JURISPRUDÊNCIA NACIONAL E COMUNITÁRIA

Acórdão STA de 22/04/2009, proc. 0548/08

Sumário: I - A adopção de conceitos próprios de fusão de sociedades, que é feita no n.º 1 do art. 67.º do CIRC, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 221/2001, de 7 de Agosto, tem o alcance de afastar, nesta matéria, os conceitos de fusão de sociedades comerciais adoptados no Código das Sociedades Comerciais, que eram aplicáveis à face da redacção inicial do CIRC, que não continha conceitos próprios.

II - Justifica-se que, no âmbito do direito fiscal, se considerem como casos de fusão de sociedades os de transferência global de activo e passivo de uma sociedade para outra que é detentora da totalidade do seu capital social, quando não houve qualquer actividade distinta dessa que seja denominada «liquidação».

III - Não podem considerar-se «elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação» de fusão de sociedades os necessários para averiguar se existem ou não dívidas à Segurança Social.

IV - Formado deferimento tácito, nos termos do art. 69.º, n.º 7, do CIRC, na redacção da Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro, sobre um pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, na sequência de fusão de sociedades, ele configura um acto constitutivo de direitos para o requerente, que só pode ser revogado com fundamento em invalidade [arts. 140.º e 141.º do CPA, subsidiariamente aplicáveis, por força do preceituado nos arts. 2.º, alínea c), da LGT e 2.º, alínea d), do CPPT].

Acórdãos do TJUE:

Caso C-28/95 (A. Leur-Bloem vs Inspecteur der Belastingdienst) de 17 de Julho de 1997.

Caso C-321/05 (Hans Markus Kofoed vs Skatteministeriet) de 5 de Julho de 2007.

Caso C-285/07 (A.T. vs Finanzamt Stuttgart Körperschaften) de 11 de Dezembro de 2008.

IV - Informações Vinculativas

Processo: 383/2003, de 09/11, com despacho concordante do SEAF, em 3.11.09.

Assunto: Operações de trespasse - Enquadramento no regime de neutralidade fiscal.

Processo: 1321/2001 (Informação 1230/2001), com despacho concordante do Senhor Subdirector-Geral do IR, em 11.12.2001.

Assunto: Retroactividade da fusão.

Processo: 330/2007, Despacho de 2008.01.30, do Subdirector

Assunto: Enquadramento fiscal de uma operação de cisão no regime de neutralidade fiscal

Processo: 653/2004 - Despacho de 02.06.05 do SEAF

Assunto: Operação de dissolução com liquidação por transmissão global do património a favor de sócio único.

Processo: 3127/2003 - Despacho n.º 1204/2004 -XV do SEAF, de 19/05/04

Assunto: Fusão Inversa, a incorporante é totalmente detida pela incorporada

Enquadramento no regime de neutralidade fiscal.

Processo: 320/2004 - Despacho n.º 37/2005 - XVI do SEAF, de 13/01/05

Assunto: Fusão em que, a incorporante é detida pelas incorporadas e por outros sócios.

Não existe troca de participações.

Enquadramento no regime de neutralidade fiscal

Processo: 319/2004 - com despacho n.º 36/2005 -XVI do SEAF, de 13/01.

Assunto: Operações de Fusão, sendo as sociedades incorporante e incorporada detidas pelo mesmo sócio e sem atribuição de partes sociais

Enquadramento no regime de neutralidade fiscal

Processo: 771/2002, de 17/01/2004.

Assunto: Procedimento de aplicação de normas anti-abuso consagradas no CIRC.

V - Circulares

Circular n.º 8/2004, de 30 de Março da DSIRC

Assunto: Contagem dos prazos de detenção das participações - Regime de Neutralidade

Razão das instruções

VI - Pareceres do CEF

Parecer n.º 45/2004; Parecer n.º 76/07.

VII - BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, HUGO SANCHO, *Fusões fiscalmente neutras entre sociedades detidas pelo mesmo sócio - uma breve reflexão*, in *Revisores e Auditores - Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, 2009.

CUNHA, MARISA ISABEL PINHEL DA, *O Regime Fiscal da Fusão de Sociedades*, in *R&E*, n.º 31, Outubro/Dezembro 2005.

DRAGO, JOSÉ EDUARDO, *Fusão de sociedades comerciais - notas práticas*, Almedina, 2007.

PEREIRA, CARVALHAIS TÂNIA, *Neutralidade fiscal na transmissão do património por dissolução de sociedade*, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 41, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Janeiro-Março 2010.

PEREIRA, FREITAS, *Regime Fiscal Aplicável a Fusões, Cisões e Entradas de Activos - Novos Desenvolvimentos*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Almedina, Julho de 2010.

ROMÃO, FILIPE/ PONTES, MARTA, *Fusões, Cisões, Entradas de Activos e Permuta de acções. Alguns Aspectos Fiscais*, Actualidad Juridica, Urta Menéndez, 2006.

SANCHES, SALDANHA, *Fusão inversa e neutralidade (da Administração) Fiscal*, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 34, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Abril/Junho de 2008.

SOUSA CÂMARA, FRANCISCO, *Aspectos contabilísticos e fiscais nas fusões e cisões*, in *O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro*, Coimbra Editora, 2007.

VELOSO, ÓSCAR, *O regime fiscal da cisão de sociedades*, in *R&E*, Abril/Junho de 2006.

VENTURA, RAÚL, *Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades - Comentário ao Código das Sociedades comerciais*, Almedina, 3.ª Reimpressão da Edição de 1990, 2006.

Por José Amorim

As noções de fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais encontram-se definidas no actual Código do IRC, no Código das Sociedades Comerciais (CSC), no Sistema de Normalização Contabilística (Norma de Contabilidade e Relato Financeiro 14) e na Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, alterada pela Directiva 2005/19/CE, de 17 de Fevereiro.

A Directiva 2005/19/CE alarga o regime fiscal aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados membros diferentes às cisões em que a sociedade que transfere um ou mais ramos de actividade não é dissolvida, às transferências de sede de uma Sociedade Europeia (SE) ou de uma Sociedade Cooperativa Europeia (SCE) de um Estado membro para outro(s) tipo(s) de sociedade(s), designadamente as SE e as SCE, e às entidades que são consideradas como fiscalmente transparentes.

Relativamente ao conceito de fusão, duas ou mais sociedades, ainda que de tipo diverso, podem fundir-se numa só, podendo a fusão efectuar-se mediante:

- transferência global do património de uma ou mais sociedades para outra sociedade já existente e a atribuição aos sócios daquelas de partes, acções ou quotas desta e, eventualmente, de quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal das participações que lhes forem atribuídas;
- constituição de uma nova sociedade, para a qual se transferem globalmente os patrimónios das sociedades fundidas, sendo aos sócios destas atribuídas partes, acções ou quotas da nova sociedade e, eventualmente, de quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal das participações que lhes forem atribuídas (art. 73.º, n.º 1 do CIRSC, art.º 97.º do CSC e art.º 2.º da Directiva n.º 90/434/CEE).

No que se refere ao conceito de cisão, é permitido a uma sociedade:

- destacar parte do seu património para com ela constituir outra sociedade, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social das sociedades beneficiárias, e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10 % do valor nominal ou, na ausência de valor nominal, do valor contabilístico dessas partes representativas (cisão simples);
- transferir, sem ser dissolvida, um ou mais ramos da sua actividade para uma ou mais sociedades já existentes ou novas, deixando no mínimo um dos ramos de actividade na sociedade contribuidora, mediante a atribuição aos seus sócios, de acordo com uma regra de proporcionalidade, de títulos representativos do capital social das sociedades beneficiárias dos elementos do activo e do passivo e, eventualmente, de um pagamento em numerário não superior a 10 % do valor nominal ou, na ausência de um valor nominal, do valor contabilístico desses títulos (cisão parcial);
- dissolver-se e dividir o seu património, sendo cada uma das partes resultantes destinada a constituir uma nova sociedade, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social das sociedades beneficiárias, e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10 % do valor nominal ou, na ausência de valor nominal, do valor contabilístico dessas partes representativas (cisão - dissolução);
- destacar parte do seu património, ou dissolver-se, dividindo o seu património em duas ou mais partes, para as fundir 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 das sociedades beneficiárias, e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10 % do valor nominal ou, na ausência de valor nominal, do valor contabilístico dessas partes representativas (cisão - fusão) (art. 73.º, n.º 2 do CIRC, art. 118.º do CSC, art.º 2.º da Directiva n.º 90/434/CEE e art.º 2.º da Directiva 2005/19/CE).

A entrada de activos consiste na «operação pela qual uma sociedade transfere, sem que seja dissolvida, o conjunto ou um ou mais ramos da sua actividade para outra sociedade, mediante entrega de títulos representativos do capital social da sociedade beneficiária da entrada» [al. c) do art.º 2.º da Directiva n.º 90/434/CEE].

A permuta de acções é a «operação pela qual uma sociedade adquire uma participação no capital social de outra sociedade, que tem por efeito conferir-lhe a maioria dos direitos de voto desta sociedade ou pela qual uma sociedade, já detentora de tal participação maioritária, adquire nova participação mediante a atribuição aos sócios da outra sociedade, em troca dos seus títulos, de títulos representativos do capital social da primeira sociedade e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10 % do valor nominal ou, na ausência do valor nominal, do valor contabilístico dos títulos entregues em troca» [al. d) do art.º 2.º da Directiva 2005/19/CE].

Artigo 74.º · Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos

1 - Na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso de entrada de activos, não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de activos, nem são considerados como rendimentos, nos termos do n.º 3 do artigo 28.º e do n.º 3 do artigo 35.º, os ajustamentos em inventários e as perdas por imparidade e outras correcções de valor que respeitem a créditos, inventários e, bem assim, nos termos do n.º 4 do artigo 39.º, as provisões relativas a obrigações e encargos objecto de transferência, aceites para efeitos fiscais, com excepção dos que respeitem a estabelecimentos estáveis situados fora do território português quando estes são objecto de transferência para entidades não residentes, desde que se trate de:

a) Transferência efectuada por sociedade residente em território português e a sociedade beneficiária seja igualmente residente nesse território ou, sendo residente de um Estado membro da União Europeia, esses elementos sejam efectivamente afectos a um estabelecimento estável situado em território português dessa mesma sociedade e concorram para a determinação do lucro tributável imputável a esse estabelecimento estável;

- b) Transferência para uma sociedade residente em território português de estabelecimento estável situado neste território de uma sociedade residente noutro Estado membro da União Europeia, verificando-se, em consequência dessa operação, a extinção do estabelecimento estável;
- c) Transferência de estabelecimento estável situado em território português de uma sociedade residente noutro Estado membro da União Europeia para sociedade residente do mesmo ou noutro Estado membro, desde que os elementos patrimoniais afectos a esse estabelecimento continuem afectos a estabelecimento estável situado naquele território e concorram para a determinação do lucro que lhe seja imputável;
- d) Transferência de estabelecimentos estáveis situados no território de outros Estados membros da União Europeia realizada por sociedades residentes em território português em favor de sociedades residentes neste território.

2 - Sempre que, por motivo de fusão, cisão ou entrada de activos, nas condições referidas nos números anteriores, seja transferido para uma sociedade residente de outro Estado membro um estabelecimento estável situado fora do território português de uma sociedade aqui residente, não se aplica em relação a esse estabelecimento estável o regime especial previsto neste artigo, mas a sociedade residente pode deduzir o imposto que, na falta das disposições da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, seria aplicável no Estado em que está situado esse estabelecimento estável, sendo essa dedução feita do mesmo modo e pelo mesmo montante a que haveria lugar se aquele imposto tivesse sido efectivamente liquidado e pago.

3 - A aplicação do regime especial determina que a sociedade beneficiária mantenha, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais objecto de transferência pelos mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora antes da realização das operações, considerando-se que tais valores são os que resultam da aplicação das disposições deste Código ou de reavaliações efectuadas ao abrigo de legislação de carácter fiscal.

4 - Na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária deve ter-se em conta o seguinte:

- a) O apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de activos;
- b) As depreciações ou amortizações sobre os elementos do activo fixo tangível, do activo intangível e das propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico transferidos são efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora;
- c) Os ajustamentos em inventários, as perdas por imparidade e as provisões que foram transferidos têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora.

5 - Para efeitos da determinação do lucro tributável da sociedade contribuidora, as mais-valias ou menos-valias realizadas respeitantes às partes de capital social recebidas em contrapartida da entrada de activos são calculadas considerando como valor de aquisição destas partes de capital o valor líquido contabilístico aceite para efeitos fiscais que os elementos do activo e do passivo transferidos tinham nessa sociedade antes da realização da operação.

6 - Quando a sociedade beneficiária detém uma participação no capital das sociedades fundidas ou cindidas, não concorre para a formação do lucro tributável a mais-valia ou a menos-valia eventualmente resultante da anulação das partes de capital detidas naquelas sociedades em consequência da fusão ou cisão.

7 - Sempre que, no projecto de fusão ou cisão, seja fixada uma data a partir da qual as operações das sociedades a fundir ou a cindir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efectuadas por conta da sociedade beneficiária, a mesma data é considerada relevante para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação coincidente com aquele em que se situe a data da produção de efeitos jurídicos da operação em causa.

8 - Quando seja aplicável o disposto no número anterior, os resultados realizados pelas sociedades a fundir ou a cindir durante o período decorrido entre a data fixada no projecto 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.

Anotações

Por Miguel Vieira

Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, corresponde, com alterações, ao anterior artigo 68.º. Nova numeração aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

I - ANOTAÇÕES

1 - O presente artigo trata especificamente do regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos e tem por base o regime da neutralidade fiscal¹⁰⁴. Os principais objectivos deste regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos são: (1) a eliminação do obstáculo que constitui o custo fiscal da operação, ou seja, que em termos fiscais a operação seja neutra; (2) não lesar os interesses do Estado da sociedade absorvida, mantendo-se um estabelecimento estável que permita tributação futura; (3) o regime a adoptar deverá ser o de diferimento de tributação, e não o de estabelecimento de qualquer isenção. Efectivamente, o que está aqui em questão é a adaptação do sistema fiscal à realidade comercial e, por conseguinte, à neutralidade económica corresponder uma neutralidade fiscal.

2 - A actual redacção da alínea b) do n.º 1 foi consequência das alterações introduzidas pela Directiva 2005/19/CEE, de 17 de Fevereiro de 2005, na Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990. Assim, esta alínea, da forma como está formulada surge em 2006 por força da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12. Esta alteração teve como objectivo eliminar uma lacuna da Directiva 90/434/CEE que era não prever um regime de neutralidade fiscal para os casos em que um estabelecimento estável de uma sociedade de um determinado Estado membro, situado noutra Estado membro, era transformado em filial dessa sociedade situada neste último.

3 - O disposto na alínea d) tem natureza interpretativa - de acordo com o n.º 2 do art. 22.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, Orçamento de Estado rectificativo.

4 - Com a entrada em vigor do SNC¹⁰⁵ e NCRF14¹⁰⁶ este artigo foi objecto de alteração, que atribuiu uma nova redacção aos n.ºs 3 e 4. Ora, esta alteração legislativa consubstanciou-se no Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho¹⁰⁷. Desta forma uniformizou-se a contabilidade e fiscalidade no que concerne ao «Regime especial aplicável as fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais».

Com esta alteração, o método da comunhão de interesses é eliminado, sendo obrigatório a aplicação do método da compra.

Substitui-se a «identidade contabilística» constante do (anterior) n.º 3 do artigo 68.º, pela «integração no dossier fiscal» dos elementos necessários para salvaguardar a tributação posterior numa futura transmissão. Contudo, como a identidade contabilística não se compatibiliza com o método da compra, deixa de ser exigido às sociedades beneficiárias o registo contabilístico dos bens transferidos pelos mesmos valores por que estavam contabilizados na sociedade fundida ou cindida. Contudo, apesar da alteração, continua a ser necessário garantir, para efeitos fiscais, o princípio da continuidade e o regime de diferimento da tributação pelo que, com base em registos paralelos, terão de se continuar a observar as regras anteriormente em vigor.

¹⁰⁴ Tal como o artigo 73.º CIRC (ver anotações).

¹⁰⁵ Sistema Nacional de Contabilidade que revogou o FOC (Plano Oficial de Contas).

¹⁰⁶ Norma Contabilística e de Relato Financeiro 14, que tem por base a Norma Internacional de Relato Financeiro IFRS 3 - Concentrações de Actividades Empresariais, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

¹⁰⁷ Veja-se a Lei n.º 64-A/2009, Orçamento de Estado para 2009, que no seu artigo 74.º prevê a autorização legislativa, de modo a adaptar o CIRC as normas Internacionais de Contabilidade e, mais especificamente na alínea u), que autorizam o governo a «Alterar o regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos, eliminando a exigência de que os valores patrimoniais transferidos sejam inscritos na contabilidade da sociedade beneficiária com os mesmos valores que tinham na contabilidade das sociedades fundidas, cindidas ou contribuidoras.»

Para permitir o controlo da determinação dos resultados inerentes aos elementos patrimoniais transferidos, a sociedade beneficiária deve integrar no seu «dossier fiscal¹⁰⁸» as demonstrações financeiras da sociedade fundida ou cindida anteriores à operação de fusão/cisão, bem como a relação desses bens, com a indicação dos valores pelos quais esses estavam inscritos na contabilidade da sociedade fundida/cindida e os valores pelos quais a sociedade beneficiária os registou na sua contabilidade. Da conjugação do artigo 74.º com o artigo 130.º, do CIRC, conclui-se que no caso da opção pelo regime neutralidade fiscal, «*deve-se também evidenciar no dossier fiscal as depreciações e amortizações, as perdas por imparidade, as provisões e os ajustamentos em inventários que se encontram registados na sociedade fundida/cindida*». A sociedade beneficiária tem de atualizar o referido dossier com os valores relativos a esses bens, até que os mesmos sejam vendidos transferidos ou extintos, mantendo-se a não aceitação como custo fiscal as perdas por imparidade relativas ao *goodwill*¹⁰⁹.

5 - No n.º 7 a fusão reporta os seus efeitos fiscais, verificados os requisitos enunciados, à data constante do projecto de fusão, sucedendo a sociedade incorporante nos direitos e obrigações das sociedades incorporadas¹¹⁰.

II - Informações Vinculativas

Processo: 3529/2003, de 19.03.2004

Assunto: Restituição de PEC em caso de fusão com eficácia retroactiva.

Processo: 154/2002, de 15.03

Assunto: Aborda a aplicação do regime de neutralidade fiscal numa situação em que se verificou um ajustamento e manutenção do «*goodwill*» em momento anterior determinando que não é o facto de se manter o «*goodwill*» nos activos da sociedade incorporante ou de se verificarem ajustamentos no valor do mesmo que impede a aplicação do regime de neutralidade das fusões à operação de concentração descrita. O mesmo terá lugar desde que se mostrem respeitadas as condições previstas no art. 47.º do CIRC, ou seja, desde que se verifique o princípio da identidade contabilística dos activos transmitidos.

III - BIBLIOGRAFIA

LOPES, CARLOS ANTÓNIO ROSA, *As recentes alterações das normas contabilísticas no âmbito da concentração de actividades empresariais (SNC e IFRS)*, in Contabilidade, Dezembro de 2009.

LOBO, CARLOS BAPTISTA, *Neutralidade fiscal das fusões, benefício fiscal ou desagravamento estrutural?*, in Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 26/27, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Abril/Junho 2006.

PEREIRA, FREITAS, *Regime Fiscal Aplicável a Fusões, Cissões e Entradas de Activos - Novos Desenvolvimentos*, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Almedina, Julho de 2010.

Por José Amorim

Ao nível contabilístico, as concentrações de actividades empresariais são consideradas na perspectiva da entidade concentrada, identificada como a adquirente (Norma de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) n.º 14, par. 10 e 11). Os activos e os passivos identificáveis da entidade adquirida são reconhecidos pelos seus justos valores à data da aquisição, desde que o justo valor seja mensurado com fiabilidade (NCRF 14, par. 26 a 31).

Em termos fiscais, aplica-se a neutralidade fiscal em matéria de fusões, cisões e entradas de activos. A identidade contabilística é abandonada (art.º 74.º, n.º 3 CIRC). Os elementos patrimoniais objecto de transferência deixam de estar inscritos na respectiva contabilidade, e a sociedade beneficiária deve manter, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais pelos mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas, cindidas antes da realização das operações.

¹⁰⁸ Veja-se a portaria 92-A/2011, de 28/02

¹⁰⁹ A norma IFRS 3 substituída (n.º 52) definia *goodwill* como «um pagamento feito pelo adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de activos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos». A norma IFRS 3 revista define o «*goodwill*» como um activo que representa os benefícios económicos futuros resultantes de outros activos adquiridos numa concentração de actividades empresariais que não sejam individualmente identificados nem separadamente reconhecidos»

¹¹⁰ A este propósito veja-se a informação vinculativa n.º 3529/2003, de 19 03 2004, sobre a restituição de PEC em caso de fusão com eficácia retroactiva.

Na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso de entrada de activos, «não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão e entrada de activos, nem são consideradas como proveitos ou ganhos (...) as provisões constituídas e aceites para efeitos fiscais que respeitem aos créditos, existências e obrigações e encargos objecto de transferência, com excepção dos que respeitem a estabelecimentos estáveis situados fora do território português quando estes são objecto de transferência para entidades não residentes», de acordo com o previsto nas alíneas a), b), c) e d) do n.º 1.

Nestas situações de fusões, cisões e entradas de activos, os elementos patrimoniais objecto de transferência devem estar inscritos na contabilidade da sociedade beneficiária pelos mesmos valores que tinham na contabilidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora, devendo os valores relativos a elementos patrimoniais transferidos (activos, depreciações, amortizações e reavaliações) respeitar as disposições legais (Código do IRC, Decreto regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro, Mapa de depreciações e amortizações, entre outros) (n.º 3).

Por outro lado, o apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é efectuado como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de activos (al. a) do n.º 4), as amortizações e reintegrações dos activos transferidos têm de ser efectuadas de acordo com o regime que vinha a ser seguido nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora (al. b) do n.º 4) e as provisões que forem transferidas devem ter o mesmo tratamento fiscal que lhes era aplicado nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora (al. c) do n.º 4).

No caso, em particular, de transferência de estabelecimento estável situado fora do território português de uma sociedade aqui residente para uma sociedade residente num outro Estado membro, «não se aplica em relação a esse estabelecimento estável o regime especial previsto neste artigo, mas a sociedade residente pode deduzir o imposto que, na falta das disposições da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, seria aplicável no Estado em que está situado esse estabelecimento estável, sendo essa dedução feita do mesmo modo e pelo mesmo montante a que haveria lugar se aquele imposto tivesse sido efectivamente liquidado e pago» (n.º 2).

Também se prevê nas situações de concentrações de actividades empresariais a possibilidade de transmissão de prejuízos fiscais (art. 75.º n.º 1 do CIRCI), para que os prejuízos fiscais das sociedades fundidas possam ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante (...), desde que seja concedida autorização pelo Ministro das Finanças.

De notar que todos os elementos patrimoniais transferidos devem integrar o dossier fiscal da entidade, para permitir o controlo dos elementos patrimoniais transferidos e possibilitar a tributação posterior. Mais concretamente, a sociedade beneficiária deve integrar no seu dossier fiscal as demonstrações financeiras da sociedade fundida ou cindida anteriores à operação de fusão ou cisão, bem como a relação desses bens, com a indicação dos valores pelos quais eles estavam inscritos na contabilidade da sociedade fundida ou cindida e dos valores pelos quais a sociedade beneficiária os registou na sua contabilidade.

Artigo 75.º · Transmissibilidade dos prejuízos fiscais

1 - Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, nos termos e condições estabelecidos no artigo

52.º e até ao fim do período referido no n.º 1 do mesmo artigo, contado do período de tributação a que os mesmos se reportam, desde que seja concedida autorização pelo Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados entregue na Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do mês seguinte ao do pedido do registo da fusão na conservatória do registo comercial.

2 - A concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades 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 aspectos jurídicos como económicos.

3 - O disposto nos números anteriores pode igualmente aplicar-se, com as necessárias adaptações, às seguintes operações.

a) Na cisão, em que se verifique a extinção da sociedade cindida, sendo então os prejuízos fiscais transferidos para cada uma das sociedades beneficiárias proporcionalmente aos valores transferidos por aquela sociedade;

b) Na fusão, cisão ou entrada de activos, em que é transferido para uma sociedade residente em território português um estabelecimento estável nele situado de uma sociedade residente num Estado membro da União Europeia, que preencha as condições estabelecidas no artigo 3.º da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, verificando-se, em consequência dessa operação, a extinção do estabelecimento estável;

c) Na transferência de estabelecimentos estáveis situados em território português de sociedades residentes em Estados membros da União Europeia que estejam nas condições da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, em favor de sociedades também residentes de Estados membros e em idênticas condições, no âmbito de fusão ou cisão ou entrada de activos, desde que os elementos patrimoniais transferidos continuem afectos a estabelecimento estável aqui situado e concorram para a determinação do lucro tributável que lhe seja imputável.

4 - 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 efectuada e os limites que não podem ser excedidos em cada período de tributação.

5 - Relativamente às operações referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 74.º, a dedução dos prejuízos, quando autorizada, é efectuada no lucro tributável do estabelecimento estável situado em território português e respeita apenas aos prejuízos que lhe sejam imputáveis.

6 - Sempre que, durante o período de aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto no artigo 69.º ou imediatamente após o seu termo, e em resultado de uma operação de fusão envolvendo a totalidade das sociedades abrangidas por aquele regime, uma das sociedades pertencentes ao grupo incorpore as restantes ou haja lugar à constituição de uma nova sociedade, pode o Ministro das Finanças, a requerimento da sociedade dominante apresentado no prazo de 90 dias após o pedido do registo da fusão na conservatória do registo comercial, autorizar que os prejuízos fiscais do grupo ainda por deduzir possam ser deduzidos do lucro tributável da sociedade incorporante ou da nova sociedade resultante da fusão, nas condições referidas nos números anteriores.

Anotações

Por Miguel Vieira

Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, corresponde ao anterior artigo 69.º. Nova numeração aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

I - ANOTAÇÕES

1 - No n.º 1, o nosso legislador adopta o princípio da neutralidade fiscal. Adoptando esse princípio permite-se que sejam deduzidos os prejuízos fiscais da sociedade fundida nos lucros tributáveis da nova sociedade ou sociedade incorporante, pois, efectivamente, a sociedade beneficiária constitui a reunião desse conjunto de activos e passivos, numa personalidade jurídica novada. O processo societário de fusão é de conteúdo iminentemente juscomercial, e esta norma é a demonstração disso mesmo - permite-se a transmissibilidade de prejuízos fiscais, ou seja, é como se tudo se tivesse passado no interior de uma única sociedade - princípio da continuidade da actividade empresarial. O objectivo do Direito fiscal é não originar distorções significativas no tráfego económico sendo, por isso, o regime da neutralidade fiscal determinante para se alcançar tal desiderato.

2 - Estes prejuízos podem ser deduzidos nos termos estabelecidos no art. 52.º do CIRC (Dedução de prejuízos fiscais) e até ao fim do período referido no n.º 1 do mesmo artigo, ou seja, quatro períodos de tributação, contado do período de tributação a que os mesmos se reportam. Todavia, para serem deduzidos tem que ser concedida autorização pelo Ministro das Finanças mediante requerimento dos interessados entregue na Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do mês seguinte ao do pedido do registo da fusão na conservatória do registo comercial¹¹¹.

3 - O n.º 2 estabelece as condições necessárias para que seja possível deduzir os prejuízos fiscais. No *supra* mencionado requerimento terão que demonstrar que a fusão é realizada por razões economicamente válidas¹¹², nomeadamente a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes e que se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva. Quanto ao tipo de elementos necessários para o perfeito conhecimento da operação é importante ver o que diz a circular 7/2005, de 16 de Maio DSIRC¹¹³.

4 - No n.º 3 o legislador determinou, ainda, que a transmissibilidade de prejuízos fiscais fosse também possível nas operações descritas em a), b) e c). Para efeitos da alínea b) é importante ver o que nos diz o art. 3.º da Directiva 90/434/CEE¹¹⁴.

5 - No caso de ser concedida autorização para a transmissibilidade dos prejuízos fiscais, e segundo o disposto no n.º 4, pode ser fixado um plano específico de dedução dos prejuízos fiscais. Relativamente ao plano de dedução de prejuízos fiscais é importante ver o que nos diz o Despacho n.º 79/2005-XVII, de 2005-04-15, do SEAF¹¹⁵.

111 Quanto a este prazo - «até ao fim do mês seguinte ao do pedido do registo da fusão na conservatória do registo comercial» - só começa a contar-se a partir da data do efectivo registo da fusão, e não a partir da data de apresentação do requerimento de registo da mesma fusão vide LEITÃO, JOÃO SÉRGIO TELES DE MENEZES CORREIA, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15 de Fevereiro de 2005, recurso n.º 1321, *Sobre o terminus a quo para a formulação do pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais no âmbito de fusão de sociedades* (art. 69.º, n.º 1 do CIRC).

112 Relativamente ao conceito indeterminado «razões economicamente válidas» vide o Ac. STA de 03/02/2010, proc. 0844/09, que nos diz: «V - "Razões económicas válidas" e "inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva" são conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração e que, ao contrário do poder discricionário verdadeiro e próprio, como poder de eleger uma de entre várias soluções igualmente válidas, só admitem uma solução justa no caso concreto. VI - No preenchimento dos conceitos indeterminados pode existir, ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica. Tanto a questão de saber se houve "razões económicas válidas" ou se a fusão "se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva" e matéria de discricionariedade técnica, com uma larga margem de livre apreciação da Administração. VII - Nestes casos, o juízo discricionário da administração não pode ser fiscalizado, no ponto específico, pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta inadequação ao fim legal, o que não reveste uma dimensão violadora do direito consagrado no n.º 4 do artigo 268.º da CRP VIII - Sobre o arguente do vício de desvio de poder recai o ónus de concretizar o fim prosseguido pelos autos do acto em contradição com o fim visado pela lei na concessão desse poder discricionário. IX - Suscitando-se no processo a desconformidade ao Direito comunitário (artigo 11.º da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990) da interpretação que a Administração Tributária fez do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJUE, nos termos do artigo 234.º do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até à pronúncia deste Tribunal». Ainda a propósito do *supra* citado acórdão vide o comentário ao citado acórdão de DOURADO, ANA PAULA, *Dedução de prejuízos fiscais no quadro da reestruturação empresarial e nexo prejudicial*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano III, Julho de 2010, p. 307 ss.

113 Que nos diz: 2. No que respeita aos elementos necessários ao perfeito conhecimento jurídico-económico das operações em causa, e sem prejuízo de os Serviços solicitarem, quando necessário, informações adicionais, determinou, igualmente, o *supra* citado despacho que, para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC, os pedidos de transmissibilidade de prejuízos deverão ser acompanhados, designadamente, dos seguintes elementos: a) Cópia do projecto de fusão; b) Estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de fusão; c) Cópia do parecer do ROC independente; d) Cópia do pedido de registo da operação na Conservatória do Registo Comercial competente; e) Informação sobre os lucros tributáveis previstos 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) Cópia 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.

114 Que nos diz: Artigo 3.º - Para efeitos de aplicação da presente directiva, a expressão «sociedade de um Estado-membro» designa qualquer sociedade: a) Que revista uma das formas enumeradas no anexo; b) Que, de acordo com a legislação fiscal de um Estado-membro, seja considerada como tendo o seu domicílio fiscal nesse Estado; e, nos termos de uma convenção em matéria de dupla tributação celebrada com um Estado terceiro, não seja considerada como tendo o seu domicílio fiscal fora da Comunidade; c) Que, além disso, esteja sujeita, sem possibilidade de opção e sem deles se encontrar isenta, a um dos seguintes impostos: imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em Portugal.

115 Ver também a informação vinculativa proc. 1373/2008, despacho de 2008-07-31 do Director-Geral, assunto: Plano de dedução dos prejuízos fiscais.

6 - Quanto à questão da análise das motivações económicas das fusões e da diversidade de motivações económicas relevantes, esta constitui uma matéria bastante discutida pela doutrina jurídica¹¹⁶.

7 - Quanto ao n.º 6¹¹⁷ é necessário ver o que dispõem o art. 69.º (Âmbito e condições de aplicação) e o art. 71.º do CIRC (Regime específico de dedução de prejuízos fiscais).

8 - A Lei n.º 50/2005 de 30 de Agosto revogou os números 7 a 10 do artigo 69.º (actual artigo 75.º), contudo, as matérias relativas a estes artigos continuam a ser acesamente discutidas nos nossos tribunais. Estes números tratavam do regime do deferimento tácito que se encontrava previsto para o pedido de transmissibilidade dos prejuízos. Discutia-se se o deferimento tácito tinha natureza de benefício fiscal ou se se tratava de desagravamento estrutural¹¹⁸. A jurisprudência mais recente, veja-se, por exemplo, o aresto do STA de 16/06/2010, sentenciou que: «*independentemente da natureza que se atribua ao regime especial de transmissibilidade dos prejuízos fiscais previsto no artigo 69.º do CIRC (benefício fiscal ou desagravamento estrutural) e da consequente aplicabilidade, ou não, do disposto no art. 11.º-A do EBF, o que é certo é que, de acordo com o então disposto no n.º 7 do mesmo art. 69.º (n.º 7 que foi eliminado pela Lei n.º 50/2005, de 30/8), o deferimento tácito operava desde que o requerimento fosse acompanhado dos elementos referidos no seu n.º 2, ou seja, todos os elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto nos seus aspectos jurídicos como económicos, no sentido da demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva*». ¹¹⁹

9 - Na Doutrina, segundo Carlos Baptista Lobo¹²⁰, não se tratam de benefícios fiscais pois (1) não existe uma norma primária de incidência; (2) não existe qualquer facto tributável; (3) não ocorre qualquer liquidação empresarial; (4) não existe qualquer transmissão patrimonial; (5) não existe qualquer interesse extra-fiscal¹²¹. Posição diferente tem Freitas Pereira¹²² que defende que, para todos os efeitos, este regime da transmissibilidade é um benefício fiscal. Segundo este autor o regime regra em matéria de reporte de prejuízos está definido no art. 52.º do Código do IRC, sendo este (o do presente artigo) uma derrogação, apenas no caso de ser aplicável o regime da neutralidade fiscal, que se traduz numa vantagem fiscal com um determinado objectivo económico-social e que, por isso, preenche as características de um benefício fiscal.

II - LEGISLAÇÃO CONEXA

DIRECTIVAS COMUNITÁRIAS:

Directiva do conselho, de 23 de Julho de 1990 - relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-membros diferentes (Directiva 90/434/CEE);

Directiva 2005/19/CE do Conselho, de 17 de Fevereiro de 2005 que altera a Directiva 90/434/CEE relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes.

CIRC: art. 52.º (Dedução dos prejuízos fiscais); art. 69.º (Âmbito e condições de aplicação); art. 70.º (Determinação do lucro tributável); art. 71.º (Regime específico de dedução de prejuízos fiscais); art. 92.º (Resultado da liquidação).

116 Vide LOBO, CARLOS BAPTISTA, *Neutralidade fiscal das fusões, benefício fiscal ou desagravamento estrutural?*, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 26/27, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Abril/Junho 2006, pp. 56 e ss., que nos diz nomeadamente que «*A análise da motivação económica da fusão não pode ser efectuada de forma simplificada e uniforme. Deverá, pelo contrário, tomar em consideração factores económicos relevantes para a eficiência e resultados empresariais nos vários sectores económicos que se encontrem em causa. (...) Por outro lado, os critérios utilizados pela Administração Fiscal tendem a desconsiderar a existência de motivações económicas quando uma das empresas em causa esteja em dificuldades. Tal facto é preocupante, dado que é precisamente nesta situação que a operação de fusão é mais desejada em sede de bem-estar social*». E ainda acrescenta que «*Ora, e mais uma vez, essa realidade e esse tipo de factores são globalmente desconsiderados por aplicações formais de critérios uniformes como o do património líquido (previsto no Despacho n.º 79/2005-XVI, do SEAF)*».

117 Veja-se a informação vinculativa n.º 3089/2005, Despacho de 2006-03-31 do Subdirector-Geral, como substituto legal do Director-Geral.

118 Cfr. LOBO, CARLOS BAPTISTA, *op. cit.*, pp. 47 e ss.

119 Veja-se a título exemplificativo os Acs. do STA de 27/01/2010, proc. 01097/09, e de 22/04/2009, proc. 0548/08.

120 Cfr. LOBO, CARLOS BAPTISTA, *Neutralidade fiscal das fusões, benefício fiscal ou desagravamento estrutural?*, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 26/27, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Abril/Junho 2006, pp. 47 e ss.

121 Veja-se também o «Relatório de Reavaliação dos Benefícios Fiscais» (*Reavaliação dos benefícios fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 198, Dezembro de 2005, p. 174) elaborado por um grupo de trabalho nomeado pelo Ministro das Finanças, que conclui que o regime constante dos artigos 67.º a 72.º do CIRC (actuais 73.º a 78.º) não são benefícios fiscais em sentido próprio.

122 PEREIRA, FREITAS, *Regime Fiscal Aplicável a Fusões, Cisões e Entradas de Activos - Novos Desenvolvimentos*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Almedina, Julho de 2010, p. 426.

III - JURISPRUDÊNCIA NACIONAL E COMUNITÁRIA

Acórdão do TC n.º 370/2007, 26/06/2007, proc. 1132/06.

Sumário: *Nestes termos, decide-se a) não tomar conhecimento do recurso na parte que tem por objecto a norma do artigo 11.º da Lei Geral Tributária; b) não julgar inconstitucional a norma do n.º 1 do artigo 69.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, quando interpretada no sentido de que o benefício fiscal nela previsto não se aplica a entidades que tenham adquirido os direitos e obrigações de uma empresa em situação empresarial difícil, no quadro de um processo especial de recuperação da empresa, e, consequentemente, nesta parte, negar provimento ao recurso.*

Acórdão STA de 16/06/2010, proc. 0103/10

Sumário: *Os elementos mencionados no art. 11º-A do EBF destinados a averiguar se deixou de efectuar-se o pagamento de contribuições relativas ao sistema da segurança social, não integram os elementos exigidos no n.º 7 do art. 69.º do CIRC para efeitos da verificação do deferimento tácito ali também referido.*

Acórdão STA de 27/01/2010, proc. 01097/09

Sumário: *I - É nulo o acórdão quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão (artigos 668.º, n.º 1, alínea c) e 716.º, n.º 1 do CPC). II - Não ocorre a invocada nulidade porquanto a alegação da recorrente se reporta e transcreve dois discursos distintos: a citação a pág. 24, § 6.º, é uma transcrição do parecer do Ex.mo PGA, não acolhido no acórdão recorrido, e a citação a mesma pág. 24, § 8.º e último, é uma transcrição do próprio acórdão recorrido. III - A formação de acto tácito de deferimento de pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, formulado ao abrigo do n.º 7 do artigo 69.º do CIRC, está dependente do preenchimento dos respectivos requisitos de deferimento, previstos no n.º 2 do mesmo artigo. IV - Não podem considerar-se «elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação» de fusão de sociedades os necessários para averiguar se existem ou não dívidas à Segurança Social. V - Formado deferimento tácito, nos termos do art. 69.º, n.º 7, do CIRC, na redacção da Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro, sobre um pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, na sequência de fusão de sociedades, ele configura um acto constitutivo de direitos para o requerente que só pode ser revogado com fundamento na sua invalidade, no prazo de um ano após a verificação do acto de deferimento tácito (artigos 141.º do CPA e 58.º do CPTA).*

Acórdão STA de 03/02/2010, proc. 0844/09

Sumário: *I - O acórdão é nulo, por omissão de pronúncia, quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer - artigos 1.º do CPTA, 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC e 95.º, n.º 1 do CPTA. II - Tal não acontece quando o acórdão explicita as razões pelas quais não conhece de determinada questão. III - A formação do deferimento tácito de pedido de transmissibilidade de prejuízo fiscal está dependente da comprovação dos «elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação», aí não se incluindo a existência ou não de dívidas à Segurança Social. IV - Formado deferimento tácito nos termos do artigo 69.º, n.º 7, do CIRC, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, sobre um pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, na sequência de fusão de sociedades, ele configura um acto constitutivo de direitos para o requerente, que só pode ser revogado com fundamento em invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida (artigo 141.º do CPA, subsidiariamente aplicável por força do preceituado nos artigos 2.º alínea c) da LGT e 2.º, alínea d) do CPPT). V - «Razões económicas válidas» e «inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva» são conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração e que, ao contrário do poder discricionário verdadeiro e próprio, como poder de eleger uma de entre várias soluções igualmente válidas, só admitem uma solução justa no caso concreto. VI - No preenchimento dos conceitos indeterminados pode existir, ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica. Tanto a questão de saber se houve «razões económicas válidas» ou se a fusão «se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva» é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração. VII - Nestes casos, o juízo discricionário da administração não pode ser fiscalizado, no ponto específico, pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal, o que não reveste uma dimensão violadora do direito consagrado no n.º 4*

do artigo 268.º da CRP. VIII - Sobre o arguente do vício de desvio de poder recai o ónus de concretizar o fim prosseguido pelos autos do acto em contradição com o fim visado pela lei na concessão desse poder discricionário. IX - Suscitando-se no processo a desconformidade ao Direito comunitário (artigo 11.º da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990) da interpretação que a Administração Tributária fez do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJUE, nos termos do artigo 234.º do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até à pronúncia deste Tribunal.

Ac. TCAS de 15 de Fevereiro de 2005, recurso n.º 1321

Sumário: «até ao fim do mês seguinte ao do pedido do registo da fusão na conservatória do registo comercial» - só começa a contar-se a partir da data do efectivo registo da fusão, e não a partir da data de apresentação do requerimento de registo da mesma fusão.

Acórdãos do TJUE:

Caso C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Commissioners of Inland Revenue) de 12 de Setembro de 2006.

IV - Informações Vinculativas

Processo: n.º 3137/2003 do SEAF de 18.12.03

Assunto: Delimita a possibilidade de transmissibilidade dos prejuízos fiscais;

Processo: 3089/2005, Despacho de 2006.03.31 do Subdirector-Geral, como substituto legal do Director-Geral.

Assunto:

Processo: 373/2008, despacho de 2008-07-31 do Director-Geral

Assunto: Plano de dedução dos prejuízos fiscais.

Processo: 3089/2005, Despacho de 2006.03.31 do Subdirector-Geral, como substituto legal do Director-Geral.

Assunto: Aplicação da limitação prevista no n.º 8 do art. 47 do CIRC aos prejuízos fiscais apurados no RETGS.

V - Circulares

Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio DSIRC

Assunto: Transmissibilidade de prejuízos fiscais em casos de fusão, cisão e entrada de activos.

VI - BIBLIOGRAFIA

LEITÃO, JOÃO SÉRGIO TELES DE MENEZES CORREIA, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15 de Fevereiro de 2005, recurso n.º 1321, *Sobre o terminus a quo para a formulação do pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais no âmbito de fusão de sociedades (art. 69.º, n.º 1 do CIRC)*.

DOURADO, ANA PAULA, *Dedução de prejuízos fiscais no quadro da reestruturação empresarial e reenvio prejudicial*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano III, Julho de 2010.

LOBO, CARLOS BAPTISTA, *Neutralidade fiscal das fusões, benefício fiscal ou desagravamento estrutural?*, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 26/27, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Abril/Junho 2006.

PEREIRA, FREITAS, *Regime Fiscal Aplicável a Fusões, Cisões e Entradas de Activos - Novos Desenvolvimentos*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Almedina, Julho de 2010.

Por José Amorim

Está previsto a possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante nos quatro exercícios posteriores a que os mesmos se reportam, mediante autorização do Ministro das Finanças que, no caso de autorizar a transmissibilidade dos prejuízos, fixará um plano específico de dedução dos mesmos (n.º 4).

Para o efeito, a Circular 7/2005, de 16 de Maio da Direcção de Serviços do IRC prevê que a dedução dos prejuízos fiscais transmitidos por uma sociedade fundida seja limitada, em cada exercício, da seguinte maneira:

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

Em qualquer dos casos, a dedução dos prejuízos fiscais não pode exceder, em cada exercício, o montante do lucro tributável da sociedade incorporante, ou da nova sociedade, correspondente à proporção entre o valor do património líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação, determinados com base no último balanço anterior à fusão.

Para poder deduzir os prejuízos fiscais, a nova sociedade ou a sociedade incorporante deve entregar um requerimento até ao fim do mês seguinte ao do registo da fusão na Conservatória do Registo Comercial acompanhado dos elementos constantes da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio da Direcção de Serviços do IRC:

- a) Cópia do projecto de fusão;
- b) Estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de fusão;
- c) Cópia do parecer do ROC independente;
- d) Cópia do pedido de registo da operação na Conservatória do Registo Comercial competente;
- e) Informação sobre os lucros tributáveis previsíveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante para os seis 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.

Artigo 76.º - Regime aplicável aos sócios das sociedades fundidas ou cindidas

1 - Nos casos de fusão de sociedades a que seja aplicável o regime especial estabelecido no artigo 74.º, 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 sejam valorizadas, para efeitos fiscais, pelo valor que tinham as partes de capital entregues, determinado de acordo com o estabelecido neste Código.

2 - O disposto no número anterior não obsta à tributação dos sócios das sociedades fundidas relativamente às importâncias em dinheiro que eventualmente lhes sejam atribuídas em resultado da fusão.

3 - O preceituado nos números anteriores é aplicável aos sócios de sociedades objecto de cisão a que se aplique o regime especial estabelecido no artigo 74.º, devendo, neste caso, o valor, para efeitos fiscais, da participação detida ser repartido pelas partes de capital recebidas e pelas que continuem a ser detidas na sociedade cindida, com base na proporção entre o valor dos patrimónios destacados para cada uma das sociedades beneficiárias e o valor do património da sociedade cindida.

4 - O disposto nos números anteriores é igualmente aplicável aos sócios de sociedades que sejam objecto das demais operações de fusão ou cisão abrangidas pela Directiva n.º 2009/133/CE, do Conselho, de 19 de Outubro de 2009.

Anotações

Por Miguel Vieira

Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, corresponde, com alterações, ao anterior artigo 70.º. Nova numeração aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010. O n.º 4 foi Aditado pela Lei 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

I - ANOTAÇÕES

1 - Este preceito regula o regime aplicável aos sócios das sociedades fundidas e cindidas que, como é óbvio, podem ser sociedades ou pessoas singulares.

2 - De lembrar que numa operação de fusão ou cisão os sócios recebem participações sociais da sociedade beneficiária ou nova sociedade e poderão receber quantias em dinheiro que não excedam 10% do valor nominal sob pena de inaplicabilidade do regime da neutralidade.

3 - O regime aplicável ao presente inciso normativo é também o de diferimento de tributação, verificadas as condições do regime da neutralidade (art. 74.º CIRC). Contudo, para que haja diferimento de tributação é necessário que as novas participações sociais sejam valorizadas, para efeitos fiscais, pelo valor fiscal das antigas ou, no caso de cisão, se o valor para efeitos fiscais das antigas for repartido pelas partes de capital recebidas e pelas que continuam a ser detidas na sociedade cindida.

4 - No caso de não serem observados os requisitos referidos na anotação 3, os sócios não beneficiam do regime especial e passam para o regime geral das mais-valias e menos-valias (art. 46.º e ss do CIRC).

5 - Para os sócios - pessoas singulares - aplica-se um regime semelhante no sentido da não tributação das mais e menos-valias de participações sociais realizadas em consequência de uma fusão ou cisão - vide n.º 8 e 10 do art. 10.º CIRS.

6 - O n.º 4 foi recentemente aditado pela Lei 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Passando a ser igualmente aplicável aos sócios de sociedades que sejam objecto das demais operações de fusão ou cisão abrangidas pela Directiva n.º 2009/133/CE, do Conselho, de 19 de Outubro de 2009.

II - LEGISLAÇÃO CONEXA

Directiva n.º 90/434/CE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990.

Directiva n.º 2009/133/CE, do Conselho, de 19 de Outubro de 2009.

CIRC: art 74.º (Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos); art 78.º (obrigações acessórias).

III - Circulares

Circular n.º 8/2004, de 30 de Março da DSIRC.

IV - BIBLIOGRAFIA

CUNHA, MARISA ISABEL PINHEL DA, *O Regime Fiscal da Fusão de Sociedades*, in R&E, n.º 31, Outubro/Dezembro 2005.

LOBO, CARLOS BAPTISTA, *Neutralidade fiscal das fusões, benefício fiscal ou desagravamento estrutural?*, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 26/27, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, Abril/Junho 2006.

PEREIRA, FREITAS, *Regime Fiscal Aplicável a Fusões, Cisões e Entradas de Activos - Novos Desenvolvimentos*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Almedina, Julho de 2010.

Por José Amorim

Caso as partes de capital recebidas pelos sócios das sociedades fundidas não sejam valorizadas, para efeitos fiscais, pelo valor que tinham as partes de capital entregues, os sócios deixam de poder beneficiar deste

regime especial e passam para o regime geral das mais e menos-valias (art.º 46.º, n.º 3; art.º 47.º n.ºs 2 e 3; e art.º 48.º, n.º 4), com excepção das situações previstas no art.º 27.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que prevêem que:

- as mais-valias realizadas por não residentes estão isentas de IRC, desde que não sejam detidas em mais de 25% por residentes, não sejam residentes domiciliados em país ou território sujeito a um regime fiscalmente privilegiado ou paraíso fiscal ou com o qual não esteja em vigor uma convenção de dupla tributação ou um acordo sobre a troca de informação em matéria fiscal, e a transmissão de partes de capital não seja relativa a sociedades residentes cujo activo seja constituído, em mais de 50%, por bens imóveis aí situados;
- as mais e menos-valias realizadas por sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) e pelas sociedades de capital de risco (SCR) estão isentas de IRC, desde que detidas por período inferior a um ano e não sejam residentes em paraíso fiscal.

Estas situações não obstam à tributação imediata dos sócios das sociedades fundidas, mediante retenção na fonte, relativamente às importâncias em dinheiro que eventualmente lhes sejam atribuídas em resultado da fusão, que podem ir até 10% do valor nominal das participações que lhes forem atribuídas (n.º 2).

Este regime também se aplica aos sócios de sociedades objecto de cisão, devendo o valor da participação detida ser repartido pelas partes de capital recebidas nos termos previstos no n.º 3.

Artigo 77.º · Regime especial aplicável à permuta de partes sociais

1 - A atribuição, em resultado de uma permuta de partes sociais, tal como esta operação é definida no artigo 73.º, dos títulos representativos do capital social da sociedade adquirente, aos sócios da sociedade adquirida, não dá lugar a qualquer tributação destes últimos se os mesmos continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor atribuído às antigas, determinado de acordo com o estabelecido neste Código.

2 - O disposto no número anterior apenas é aplicável desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

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

3 - O disposto no n.º 1 não obsta à tributação dos sócios relativamente às quantias em dinheiro que lhes sejam eventualmente atribuídas nos termos do n.º 5 do artigo 73.º.

Anotações

Por Miguel Vieira

Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, corresponde, com alterações, ao anterior artigo 71.º. Nova numeração aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

I - ANOTAÇÕES

1 - Este preceito encontra-se integrado no regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais (art.s 73.º a 78.º do CIRCI) estando, por isso, imbuído do mesmo espírito - que é o de neutralidade fiscal.

2 - A definição de permuta de partes sociais encontra-se definida no n.º 5 do art. 73.º do CIRCI, que dispõe: «Considera-se permuta de partes sociais a operação pela qual uma sociedade (sociedade adquirente) adquire uma participação no capital social de outra (sociedade adquirida), que tem por efeito conferir-lhe a maioria

dos direitos de voto desta última, ou pela qual uma sociedade, já detentora de tal participação maioritária, adquire nova participação na sociedade adquirida, mediante a atribuição aos sócios desta, em troca dos seus títulos, de partes representativas do capital social da primeira sociedade e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal dos títulos entregues em troca.»

Também encontramos a definição de permutas de partes sociais na Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990.

3 - Só é aplicável o regime da neutralidade fiscal se, em resultado de uma permuta de partes sociais dos títulos representativos do capital social da sociedade adquirente, aos sócios da sociedade adquirida, estes continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor atribuído às antigas.

4 - Contudo, o diferimento da tributação só se verifica se forem observados os requisitos cumulativos enunciados na alínea a) e b) do n.º 2.

5 - No caso concreto da permuta de partes sociais, devem ser observadas as obrigações impostas pelo art. 78.º CIRC (obrigações acessórias) que estatui o seguinte: «Para efeitos do disposto no artigo 77.º, os sócios da sociedade adquirida devem integrar no processo de documentação fiscal, a que se refere o artigo 130.º, os seguintes elementos:

- a) Declaração donde conste descrição da operação de permuta de partes sociais, data em que se realizou, identificação das entidades intervenientes, número e valor nominal das partes sociais entregues e das partes sociais recebidas, valor fiscal das partes sociais entregues e respectivas datas de aquisição, quantia em dinheiro eventualmente recebida, resultado que seria integrado na base tributável se não fosse aplicado o regime previsto no artigo 77.º e demonstração do seu cálculo;
- b) Declaração da sociedade adquirente de como, em resultado de permuta de acções, ficou a deter a maioria dos direitos de voto da sociedade adquirida;
- c) Se for caso disso, declaração comprovativa, confirmada e autenticada pelas respectivas autoridades fiscais de outro Estado membro da União Europeia de que são residentes as entidades intervenientes na operação, de que se encontram verificados os condicionalismos de que a Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, faz depender a sua aplicação e ou de que o sócio é residente desse Estado.»

6 - No caso de serem atribuídas aos sócios das sociedades contribuidoras quantias em dinheiro¹²³ nada obsta à sua tributação.

II - LEGISLAÇÃO CONEXA

Directiva n.º 90/434/CE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990.

CIRC: Art. 73.º n.º 5 (Definição de permuta de partes sociais); Art. 78.º n.º 6 (Obrigações acessórias).

Por José Amorim

O regime aplicável é idêntico ao das fusões e cisões, prevendo que a atribuição, em resultado de uma permuta de partes sociais, de títulos representativos do capital social da sociedade adquirente aos sócios da sociedade adquirida não dá lugar a qualquer tributação destes últimos se os mesmos continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor a que as antigas se encontravam registadas.

Artigo 78.º · Obrigações acessórias

1 - A opção pela aplicação do regime especial estabelecido na presente Subsecção deve ser comunicada à Direcção-Geral dos Impostos na declaração anual de informação contabilística e fiscal, a que se refere o artigo 121.º, relativa ao período de tributação em que a operação é realizada:

¹²³ Não superior a 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal dos títulos entregues em troca (n.º 5 do art. 73.º do CIRC), sob pena de inaplicabilidade do regime especial.

- a) Pela entidade ou entidades beneficiárias, no caso de fusão ou cisão, excepto quando estas entidades e, bem assim, a entidade ou entidades transmitentes, não sejam residentes em território português nem disponham de estabelecimento estável aí situado, casos em que a obrigação de comunicação deve ser cumprida pelos sócios residentes;
- b) Pela entidade beneficiária, no caso de entrada de activos, excepto quando não seja residente em território português nem disponha de estabelecimento estável aí situado, caso em que a obrigação deve ser cumprida pela entidade transmitente;
- c) Pelo sócio residente afectado, nas operações de permuta de partes sociais, ou pela sociedade adquirida quando seja residente em território português.

2 - Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 74.º, a sociedade que transfere os elementos patrimoniais, por motivo de fusão ou cisão ou entrada de activos, deve integrar no processo de documentação fiscal, a que se refere o artigo 130.º, os seguintes elementos:

- a) Declaração passada pela sociedade para a qual aqueles elementos são transmitidos de que obedecerá ao disposto no n.º 3 do artigo 74.º;
- 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 Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, sempre que nas operações não participem apenas sociedades residentes em território português.

3 - No caso referido no n.º 2 do artigo 74.º, além das declarações mencionadas na alínea b) do número anterior, deve a sociedade residente integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º documento passado pelas autoridades fiscais do Estado membro da União Europeia onde se situa o estabelecimento estável em que se declare o imposto que aí seria devido na falta das disposições da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho.

4 - A entidade beneficiária ou adquirente deve integrar, no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º:

- 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 correcções de valor registados antes da realização das operações, fazendo ainda o respectivo acompanhamento enquanto não forem alienados, transferidos ou extintos.

5 - Para efeitos do artigo 76.º, os sócios das sociedades fundidas ou cindidas devem integrar no processo de documentação fiscal, a que se refere o artigo 130.º, uma declaração donde conste a data, identificação da operação realizada e das entidades intervenientes, número e valor nominal das partes sociais entregues e recebidas, valor fiscal das partes sociais entregues e respectivas datas de aquisição, quantia em dinheiro eventualmente recebida, nível percentual da participação detida antes e após a operação de fusão ou cisão.

6 - Para efeitos do disposto no artigo 77.º, os sócios da sociedade adquirida devem integrar no processo de documentação fiscal, a que se refere o artigo 130.º, os seguintes elementos:

- a) Declaração donde conste descrição da operação de permuta de partes sociais, data em que se realizou, identificação das entidades intervenientes, número e valor nominal das partes sociais entregues e das partes sociais recebidas, valor fiscal das partes sociais entregues e respectivas datas de aquisição, quantia em dinheiro eventualmente recebida, resultado que seria integrado na base tributável se não fosse aplicado o regime previsto no artigo 77.º e demonstração do seu cálculo;

- b) Declaração da sociedade adquirente de como, em resultado de permuta de acções, ficou a deter a maioria dos direitos de voto da sociedade adquirida;
- c) Se for caso disso, declaração comprovativa, confirmada e autenticada pelas respectivas autoridades fiscais de outro Estado membro da União Europeia de que são residentes as entidades intervenientes na operação, de que se encontram verificados os condicionalismos de que a Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, faz depender a sua aplicação e ou de que o sócio é residente desse Estado.

Anotações

Por Miguel Vieira

Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho. Corresponde, com alterações, ao anterior artigo 72.º. Nova numeração aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

1 - ANOTAÇÕES

1 - O artigo em comentário estabelece as obrigações a ter no caso de se optar pelo regime especial de tributação (regime da neutralidade fiscal). Digamos que é um artigo que complementa os anteriores, pois estabelece as obrigações a cumprir no caso de se optar pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entrada de activos e permuta de partes sociais.

2 - Assim, determina desde logo a comunicação à Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) na declaração anual de informação contabilística e fiscal relativa ao período de tributação em que a operação é realizada. O artigo 121.º do CIRC descreve, pormenorizadamente, a obrigação declarativa prevista na alínea c) do art. 117.º do CIRC (declaração anual de informação contabilística e fiscal).

3 - Quanto às entidades obrigadas a prestar a informação, estas são as elencadas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1.

4 - Para beneficiar do regime da neutralidade fiscal, a sociedade que transfere os elementos patrimoniais, por motivo de fusão, cisão ou entrada de activos, deve integrar no processo de documentação fiscal (art. 130.º do CIRC, denominado de «*dossier fiscal*»¹²⁴) os elementos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 2. Este «*dossier fiscal*» permite o controlo da determinação dos resultados inerentes aos elementos patrimoniais transferidos. Assim, a sociedade beneficiária deve integrar no mesmo as demonstrações financeiras da sociedade fundida ou cindida anteriores à operação de fusão/cisão, bem como a relação desses bens, com a indicação dos valores pelos quais esses estavam inscritos na contabilidade da sociedade fundida/cindida e os valores pelos quais a sociedade beneficiária os registou na sua contabilidade. Da conjugação do art. 74.º com o 130.º, do CIRC, conclui-se que no caso da opção pelo regime neutralidade fiscal, «deve-se também evidenciar no *dossier fiscal* as depreciações e amortizações, as perdas por imparidade, as provisões e os ajustamentos em inventários que se encontram registados na sociedade fundida/cindida». A sociedade beneficiária tem de actualizar o referido dossier com os valores relativos a esses bens, até que os mesmos sejam vendidos transferidos ou extintos, mantendo-se a não aceitação como custo fiscal as perdas por imparidade relativas ao *goodwill*¹²⁵.

5 - A alínea a) do n.º 2 tem natureza interpretativa de acordo com o n.º 2 do art. 22.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31/05 - Orçamento de Estado rectificativo.

6 - De modo a beneficiarem do regime previsto no art. 76.º (regime aplicável aos sócios das sociedades fundidas ou cindidas) os sócios das sociedades fundidas e cindidas devem integrar no «*dossier fiscal*» uma declaração donde conste a data, identificação da operação realizada e das entidades intervenientes, número e valor nominal das partes sociais entregues e recebidas, valor fiscal das partes sociais entregues e respectivas

¹²⁴ Ver-se a portaria n.º 359/2000, de 20/06 (*Dossier Fiscal*) revogada pela portaria 92-A/2011, de 28/02 que nos diz: «A entrada em vigor do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) exigiu a adaptação da legislação fiscal, sendo que as alterações introduzidas implicam a revisão de modelos de impressos e a necessidade de novos elementos que passam a integrar o processo de documentação fiscal. Com a presente portaria reformula-se o conjunto de documentos que passam a integrar o *dossier fiscal* e aprovam-se novos mapas de modelo oficial, tendo em conta as actuais regras de determinação de mais-valias e menos-valias fiscais, bem como de gastos respeitantes a provisões, perdas por imparidade, ajustamentos em inventários, amortizações e depreciações.»

¹²⁵ Ver nota de rodapé n.º 7 do comentário ao art. 74.º CIRC.

datas de aquisição, quantia em dinheiro eventualmente recebida, nível percentual da participação detida antes e após a operação de fusão ou cisão.

7 - Da mesma forma, para beneficiarem do regime previsto no art. 77.º (Regime especial aplicável à permuta de partes sociais) os sócios da sociedade adquirida devem integrar no referido «dossier fiscal» os elementos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 6 do presente artigo.

II - LEGISLAÇÃO CONEXA

Directiva n.º 90/434/CE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990.

CIRC: Art. 74.º (Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos); Art. 76.º (Regime aplicável aos sócios das sociedades fundidas ou cindidas); Art. 77.º (Regime especial aplicável à permuta de partes sociais); Art. 121.º (Declaração anual de informação contabilística e fiscal); Art. 130.º (Processo de documentação fiscal).

III - Portarias

Portaria n.º 359/2000, de 20/06 (Dossier Fiscal) revogada pela Portaria n.º 92-A/2011, de 28/02 - (Com a presente portaria reformula-se o conjunto de documentos que passam a integrar o *dossier* fiscal e aprovam-se novos mapas de modelo oficial, tendo em conta as actuais regras de determinação de mais-valias e menos-valias fiscais, bem como de gastos respeitantes a provisões, perdas por imparidade, ajustamentos em inventários, amortizações e depreciações.)

Por José Amorim

A comunicação à DGCI da opção pelo regime especial, a que se refere o artigo 121.º, deve ser feita pela entidade beneficiária, no caso de fusão, cisão ou entrada de activos ou pelo sócio residente nas operações de permuta de partes sociais.

Impõe-se à sociedade que transfere os elementos patrimoniais, à entidade beneficiária dos elementos patrimoniais, aos sócios das sociedades fundidas ou cindidas e aos sócios da sociedade adquirida um conjunto de obrigações em matéria de documentação fiscal.

A sociedade que transfere os elementos patrimoniais, por motivo de fusão ou cisão ou entrada de activos, deve integrar na documentação fiscal, conforme dispõe o artigo 130.º, a declaração passada pela sociedade nacional ou pelas autoridades fiscais do outro Estado membro da residência das outras sociedades intervenientes para as quais os elementos patrimoniais são transmitidos (n.º 2).

A entidade beneficiária deve, quanto a ela, integrar no processo de documentação fiscal as demonstrações financeiras da entidade transmitente, antes de realizada a operação, a relação dos elementos patrimoniais adquiridos que tenham sido incorporados na contabilidade por valores diferentes dos aceites para efeitos fiscais na sociedade transmitente, bem como as depreciações e amortizações, provisões, ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e outras correcções de valor registados antes da realização das operações (n.º 4).

Os sócios das sociedades fundidas ou cindidas devem integrar no processo de documentação fiscal os elementos declarativos constantes do n.º 5 e os sócios da sociedade adquirida devem integrar na documentação fiscal os elementos referidos no n.º 6.

SUBSECÇÃO V - LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADES E OUTRAS ENTIDADES

Artigo 79.º · Sociedades em liquidação

1 - Relativamente às sociedades em liquidação, o lucro tributável é determinado com referência a todo o período de liquidação.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, deve observar-se o seguinte:

- a) As sociedades que se dissolvam devem encerrar as suas contas com referência à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a dissolução até à data desta;
- b) Durante o período em que decorre a liquidação e até ao fim do período de tributação imediatamente anterior ao encerramento desta, há lugar, anualmente, à determinação do lucro tributável respectivo, que tem natureza provisória e é corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação;
- c) No período de tributação em que ocorre a dissolução deve determinar-se separadamente o lucro referido na alínea a) e o lucro mencionado na primeira parte da alínea b).

3 - Quando o período de liquidação ultrapasse dois anos, o lucro tributável determinado anualmente, nos termos da alínea b) do número anterior, deixa de ter natureza provisória.

4 - 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.

5 - A liquidação de sociedades decorrente da declaração de nulidade ou da anulação do respectivo contrato é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos números anteriores.

Anotações

Por Miguel Vieira

Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, corresponde, com alterações, ao anterior artigo 73.º. Nova numeração aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

I - ANOTAÇÕES

1 - As sociedades têm uma duração indeterminada, o que, obviamente, não significa perpétua; daí se elegerem três momentos fundamentais da sua «vida»: constituição, dissolução e liquidação.

2 - O conceito «liquidação» é usado na lei em dois sentidos¹²⁶: (1) - como situação jurídica da sociedade; (2) - como processo, isto é, série de actos a praticar durante aquela fase. A finalidade última da liquidação é a realização do interesse dos sócios sem, obviamente, prejudicar os interesses dos credores¹²⁷.

3 - Segundo as normas contidas no CSC, existem várias causas de dissolução das sociedades, constituindo causas gerais de dissolução - a declaração de insolvência, a deliberação dos sócios, o decurso do prazo fixado no contrato, a realização completa do objecto contratual e a ilicitude superveniente do objecto contratual. Contudo, qualquer que seja a causa de dissolução, ela acarreta, sempre, **uma fase de liquidação** (aqui entendida como processo) do património societário conducente à extinção da sociedade, pois, como decorre do disposto no artigo 160.º, n.º 2, do CSC, a sociedade só é considerada extinta após o registo do encerramento da liquidação, mantendo até lá a personalidade jurídica e sendo, por isso, sujeito de direitos e obrigações, a quem continua a ser aplicável, embora com as necessárias adaptações e em tudo que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas (*vide* artigo 146.º do CSC).

4 - Assim, se a sociedade só se extingue após o registo do encerramento da liquidação, durante o processo de liquidação ela continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC, permanecendo vinculada a obrigações fiscais. Destarte, inexistindo qualquer excepção prevista na lei, todas as sociedade dissolvidas, qualquer que seja a causa da dissolução, mantém obrigações fiscais.

¹²⁶ Cfr. RAUL VENTURA, *Dissolução e liquidação de Sociedades - Comentário ao código das sociedades comerciais*, Almedina, 1987, p. 210.

¹²⁷ Neste sentido veja-se RAUL VENTURA, *op. cit.*, p. 218, no mesmo sentido CAROLINA CUNHA, *Código das Sociedades Comerciais em Comentário, in Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Volume II, Coord. Coutinho de Abreu*, p. 618.

5 - Este regime é compreensível pois é possível que durante o período de liquidação, exista alguma actividade económica geradora de rendimentos sujeitos a IRC¹²⁸, podendo, por isso, o resultado da liquidação, evidenciado pelo respectivo balanço, apresentar lucro.

6 - Mantendo as sociedades a qualidade de sujeito passivo de IRC (em processo de liquidação), o lucro tributável destas é, porém, determinado com referência a todo o período de liquidação do património societário (vide n.º 1 do presente inciso normativo). Ou seja, o período de tributação não será igual a um ano, como impõe, em princípio, o n.º 1 do art. 8.º do CIRC, tendo, antes, a duração correspondente à fase de liquidação, como estipulado pelo n.º 8 desse artigo 8.º.

7 - Desta forma, compreende-se a obrigação imposta pela alínea a) do n.º 2, de encerramento das contas com referência à data da dissolução, com vista à determinação separada do lucro tributável anterior (correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a dissolução até à data desta), do lucro tributável posterior (correspondente a todo o período de liquidação) - alínea c) do n.º 2. O que implica, naturalmente, obrigações declarativas.

8 - Quanto à situação da liquidação derivada da dissolução em processo de falência, sentenciou o acórdão do STA de 24/02/2011, proc. 01145/09, que esta deve ter o mesmo tratamento que as demais liquidações de patrimónios societários¹²⁹.

II - LEGISLAÇÃO CONEXA

DL n.º 76-A/2006, de 29/03, alterado pelo DL n.º 318/2007, de 26/09 (Regime Jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais).

CIRC: Art. 8.º n.º 5 e 8 (Período de Tributação); Art. 80.º (Resultado da Liquidação); Art. 82.º (Liquidação de pessoas colectivas que não sejam sociedades); Art. 90.º n.º 9 (Procedimento e forma de liquidação); Art. 117.º n.º 9 (obrigações declarativas); Art. 120.º (Declaração periódica de rendimentos).

CIMT: Art. 2.º n.º 5 alínea e) (incidência objectiva e territorial).

CSC: Art. 141.º (Casos de dissolução imediata); Art. 160.º (Registo Comercial); Art. 146.º (Regras gerais).

III - INFORMAÇÕES VINCULATIVAS

Processo: 1111/2006 - Despacho de 21 de Julho de 2007, do Senhor Subdirector - Geral João Durão, na qualidade de substituto legal do Senhor Director - Geral e 986/2007 - Despacho de 22 de Maio de 2007, da Senhora Directora de Serviços do IRC, proferido por subdelegação, conforme despacho n.º 24074/2005, publicado no DR II Série, n.º 226, de 24 de Novembro de 2005.

Assunto: Obrigações dos Administradores da Insolvência

Processo: 2809/2006, Despacho do Substituto legal do Director-Geral de 07.02.23

Assunto: PEC do exercício - Cessação de actividade

IV - Ofícios Circulados

Ofício Circulado 20063, de 05/03/2002 - Direcção de Serviços do IRC:

Têm sido colocadas diversas dúvidas sobre a data em que ocorre a cessação de actividade, para efeitos de IRC, bem como sobre os procedimentos a adoptar pelos serviços para a sua verificação. Assim, para conhecimento dos serviços e uniformidade de procedimentos, divulga-se o seguinte entendimento, sancionado por despacho de 2002/02/27, do Senhor Director-Geral, proferido na informação n.º 381/2002, da Direcção de Serviços do IRC: 1. Nos termos do n.º 5 do artigo 8.º do CIRC, a cessação de actividade, relativamente às

¹²⁸ v.g. fruto de negócios jurídicos que se continuaram a realizar, mormente negócios de execução duradoura que tiveram início antes da declaração de falência, ou fruto da confirmação de negócios do falido posteriores à declaração de falência.

¹²⁹ Que nos diz: «Neste contexto, e visto que o preceito não traça qualquer distinção quanto às causas de dissolução que determinaram a liquidação do património societário, nem excepção, de algum modo, a liquidação ocorrida em processo de falência, não se vislumbra razão para que o seu regime não seja aplicável (ainda que parcialmente, isto é, na parte que não seja incompatível com o regime processual da massa falida) a essa forma de liquidação. Até porque o que a lei não distingue, também o intérprete não deve, em princípio, distinguir. Acresce que do facto de o n.º 5 do artigo 65.º do CIRC [actual art. 79.º do CIRC] estender a aplicação do preceito aos casos de "anulação ou nulidade dos contratos de sociedade" não significa necessariamente que o legislador tenha pretendido a sua aplicação somente aos casos de dissolução voluntária da sociedade e que, por isso, tenha sentido necessidade de estender esta disciplina aquela forma de liquidação do património societário. A razão mais provável da norma contida no n.º 5 do artigo 65.º do CIRC [actual art. 79.º do CIRC] é a de o legislador ter sentido necessidade de esclarecer esse aspecto por virtude de o Código Comercial (cuja regulamentação seguiu de perto) não englobar a invalidade do contrato no capítulo dedicado à dissolução das sociedades (Capítulo XII, artigos 141.º e segs.). Em suma, não se vê motivo para que a liquidação derivada da dissolução em processo de falência tenha um tratamento diferenciado das demais liquidações de patrimónios societários. O facto de a sociedade ser declarada falida não obsta, pois, a que se mantenham, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, designadamente as regras previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação.»

entidades com sede ou direcção efectiva em território português, ocorre na data do encerramento da liquidação; 2. Está subjacente a este conceito a cessação efectiva da obtenção de rendimentos ou da possibilidade da sua obtenção, em virtude da extinção do sujeito passivo; 3. Nestes termos, a cessação de actividade deverá reportar-se à data do registo do encerramento da liquidação, por ser esse o momento em que se considera extinta a sociedade, conforme disposto no n.º 2 do artigo 160.º do CSC; 4. Assim, para verificação desta data, deverão os serviços solicitar aos contribuintes, documento comprovativo do pedido de registo do encerramento da liquidação na Conservatória do Registo Comercial competente;

V - Circulares

Circular n.º 1/2010, de 02.02, da DSIRC/DSIVA - relativo às obrigações fiscais em caso de insolvência.

VI - Jurisprudência

Acórdão do STA de 24/02/2011, proc. 01145/09

Sumário: *I - A sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas. II - A inexistência de facto tributário em resultado da inactividade do sujeito passivo e falta de obtenção de quaisquer receitas constitui um vício que pode ser imputado à liquidação oficiosa do imposto por falta de entrega da declaração periódica de rendimentos.*

Acórdão do TCAN de 28/10/2010, proc. 00715/07.2BEBRG

Sumário: *1. A inactividade da empresa não obsta a que esta possa ser sujeito passivo de imposto, pois que, não obstante o não exercício do objecto social, mantém a sua existência jurídica. 2. Contudo, para a tributação em IRC necessário se mostre que se verifique o pressuposto do imposto, ou seja e desde logo, que o sujeito passivo tenha obtido rendimentos. 3. Provando-se que a Impugnante não exerceu qualquer actividade da qual tenha resultado a obtenção de rendimentos não pode haver lugar à liquidação de imposto.*

VII - BIBLIOGRAFIA

VENTURA, RAÚL, *Dissolução e liquidação de Sociedades - Comentário ao código das sociedades comerciais*, Almedina, 1987.

CUNHA, CAROLINA, *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, in Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Volume II, Coord. Coutinho de Abreu, 2011.

SILVA, JOAQUIM ALEXANDRE DE OLIVEIRA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades*, in APECA - Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração, 2011.

Por José Amorim

O período de tributação das sociedades em liquidação não coincide com o ano civil (art.º 8.º, n.º 1), mas com todo o período de liquidação.

No exercício em que ocorrer a dissolução, deverá ser feito o encerramento das contas à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a dissolução até à data desta [n.º 2, al. a)].

Durante o período de liquidação, é determinado, anualmente, o lucro tributável a título provisório e efectuada a sua eventual correcção em função do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação [n.º 2, al. b)]. «A liquidação deve estar encerrada e a partilha aprovada no prazo de dois anos a contar da data em que a sociedade se considere dissolvida, sem prejuízo de prazo inferior convencionado no contrato ou fixado por deliberação dos sócios» (art.º 150.º, n.º 1 do Código das Sociedades Comerciais). Caso o período de liquidação ultrapasse os 2 anos, os lucros tributáveis de natureza provisória tornam-se definitivos, isto é, não se procede à correcção a que se refere o n.º 9 do art.º 90.º, o que faz com que o sujeito passivo perca a possibilidade de deduzir os prejuízos fiscais eventualmente acumulados até à data da dissolução (n.ºs 3 e 4).

Quanto aos prejuízos fiscais anteriores à dissolução, estes continuam, apesar de tudo, a poder ser deduzidos ao lucro tributável referente a todo o período de liquidação, desde que não ultrapassem o período de 2 anos (n.º 4). Admite-se aqui que os prejuízos fiscais ocorridos na fase final do processo de liquidação possam ser comunicados com os lucros fiscais anteriores, o que constitui uma excepção à regra do reporte de prejuízos nos exercícios posteriores.

Artigo 80.º - Resultado de liquidação

Na determinação do resultado de liquidação, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considera-se como valor de realização daqueles o respectivo valor de mercado.

Anotações

Por Miguel Vieira

Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, corresponde ao anterior artigo 74.º. Nova numeração aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

I - ANOTAÇÕES

1 - O presente inciso normativo tem como objectivo obviar a evasão fiscal, nomeadamente evitar a subvalorização dos bens patrimoniais partilhados aos sócios no decurso da liquidação da sociedade, estabelecendo-se como valor de realização o valor de mercado.

2 - O art. 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) expressa a opção de o legislador constitucional pelo princípio da tributação do rendimento real em matéria de tributação das empresas. Contudo, tal princípio não é absoluto e, por isso, admite excepções. Estas visam acautelar interesses igualmente merecedores de tutela constitucional, como por exemplo a justa repartição dos encargos tributários - lograda, pelo combate à evasão praticada por alguns¹³⁰. É por estas situações que o preceito constitucional apenas exige que a tributação incida «*fundamentalmente*» sobre o rendimento real das empresas¹³¹. Pelos motivos invocados entende-se que a aplicação do preceito *sub judice* não viola o princípio da capacidade contributiva, insito no art. 104.º, n.º 2 da CRP.

3 - Enquanto que na transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado o valor a considerar para efeitos de lucro tributável em sede de IRC é determinado em função dos ganhos obtidos face ao valor da contraprestação recebida (valor de realização) em conformidade com o disposto no artigo 46.º, n.º 3, alínea f) do CIRC, no acto de partilha (artigo em análise) o rendimento-acrêscimo é determinado em função do valor de mercado do bem partilhado (valor de realização)¹³².

4 - Valor de mercado, em economia, refere-se ao valor que um produto atinge no mercado, baseando-se na concorrência de mercado e lei de oferta e procura. É habitual a contraposição do valor de mercado ao valor real do produto.

II - LEGISLAÇÃO CONEXA

CRP: Art. 104.º n.º 1 (Impostos)

III - JURISPRUDÊNCIA

Acórdão do STA de 02/03/2011, proc. 049/10

Sumário: *I - Embora os artigos 86.º n.º 5 da LGT e 177.º, n.º 1 do CPPT exijam a prévia apresentação de pedido de revisão da matéria colectável como condição da impugnabilidade judicial de actos tributários com base*

¹³⁰ Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, *Apostamentos ao IRC*, Almedina, 2009, p. 60. No mesmo sentido vide HABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 6.ª edição, 2010, pp. 485-486, que refere que a Constituição «permite, excepcionalmente, que a tributação das empresas se possa fazer pelo seu rendimento normal, seja este o rendimento médio de uma série de anos, que uma empresa poderia obter operando em condições normais (ficto e, nas condições mais frequentes nessa época e lugar e com a diligência, técnica e preços geralmente praticados), seja o rendimento de determinado ano, que uma empresa poderia obter operando em condições normais».

¹³¹ Cfr. CANOTILHO, J.J. GOMES/MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 4.ª edição, Volume I, 2007, p. 1100.

¹³² A este propósito vide Ac. do STA de 02/03/2011, proc. 049/10.

em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, essa condição de impugnabilidade não funciona se na impugnação forem invocados outros vícios, designadamente o vício de inexistência de facto tributário ou o vício de errada qualificação do acto jurídico que conduziu a Administração a concluir pela existência de rendimentos tributáveis. II - Ocorre erro na qualificação jurídica da operação realizada no processo de liquidação do património social se o acto de adjudicação ao único sócio do imóvel que integrava o activo imobilizado é qualificado pela Administração Tributária como acto de alienação onerosa do bem, erro que inquina todo o seu raciocínio sobre a sonegação da contraprestação que teria sido recebida pela sociedade e que, na realidade, o não foi. III - Essa qualificação do acto jurídico não é irrelevante, uma vez que a determinação do lucro tributável em sede de IRC é distinto nos dois casos. IV - No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado tal como ele ocorreu, apreciando a respectiva legalidade em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação.

IV - BIBLIOGRAFIA

- CANOTILHO, J.J. GOMES/ MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 4.ª edição, Volume I, 2007.
 MORAIS, RUI DUARTE, *Apostamentos ao IRC*, Almedina, 2009.
 NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 6 edição, Almedina, 2010.

Artigo 81.º · Resultado da partilha

1 - 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.

2 - No englobamento, para efeitos de tributação da diferença referida no número anterior, deve observar-se o seguinte:

- a) 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 efectivamente verificadas para realização do capital, tendo o eventual excesso a natureza de mais-valia tributável;
- b) 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.

3 - À diferença considerada como rendimento de aplicação de capitais nos termos da alínea a) do número anterior é aplicável a dedução prevista no artigo 51.º, sujeita à verificação dos mesmos requisitos e condições.

4 - Relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, nos termos do artigo 6.º, ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos períodos de tributação em que esta tenha estado sujeita àquele regime.

Anotações

Por Miguel Vieira

Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, corresponde ao anterior artigo 75.º. Nova numeração aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

I - ANOTAÇÕES

1 - Relativamente à tributação dos sócios em resultado da liquidação e partilha das sociedades, o presente artigo estabelece que o valor atribuído a cada sócio em resultado da partilha, de acordo com a participação social de cada um, abatido do preço de aquisição das correspondentes partes sociais, será englobado para efeitos de tributação de IRS ou IRC (consoante o sócio seja pessoa singular ou colectiva) da seguinte forma: No caso da diferença entre o valor atribuído e o preço de aquisição das partes sociais ser positiva: será considerada rendimento de aplicação de capitais até ao valor correspondente às entradas efectivamente verificadas para a realização do capital; será considerado ganho de mais-valias, o eventual excesso.

No caso da diferença ser negativa: será considerada menos-valia dedutível, mas apenas quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os 3 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 da portaria n.º 150/2004, de 13/02.

Exemplificando:

A sociedade XPTO, Lda., com sede no Porto e com um capital social de 100 000 €, distribuído em partes iguais pelos sócios A e B, entrou em liquidação atribuindo a cada sócio, em resultado de partilha, o montante de 200 000 €.

O sócio A tinha adquirido a sua quota por 60 000 € e o sócio B por 40 000 €.

Tributação do sócio A:

Valor da partilha.....200 000 €

Valor da quota.....50 000 € (valor actual do capital social + aumentos de capital)

Valor da aquisição.....60 000 €

$200\ 000\ € - 60\ 000\ € = 140\ 000\ €$

$200\ 000\ € - 50\ 000\ € = 150\ 000\ €$

$140\ 000\ € - 150\ 000\ € < 0$

$200\ 000\ € - 60\ 000\ € = 140\ 000\ €$ - rendimento de aplicação de capitais

Tributação do sócio B:

Valor da partilha.....200 000 €

Valor da quota.....50 000 € (valor actual do capital social)

Valor de aquisição.....40 000 €

$200\ 000\ € - 40\ 000\ € = 160\ 000\ €$

$200\ 000\ € - 50\ 000\ € = 150\ 000\ €$

$160\ 000\ € - 150\ 000\ € > 0 (+ 10\ 000)$

$200\ 000\ € - 50\ 000\ € = 150\ 000\ €$ - rendimento de aplicação de capitais

$160\ 000\ € - 150\ 000\ € = 10\ 000\ €$ - mais-valia tributável (excesso)

2 - Quanto ao conceito de entradas «efectivamente verificadas»¹³³ para a realização do capital, pretende-se contemplar o valor correspondente às aplicações dos sócios no capital da sociedade, o que não inclui os eventuais acréscimos de capital em virtude de incorporação de reservas.

¹³³ Quanto a esta questão vide FIGUEIREDO, MARIA, A questão das mais e menos-valias resultantes da liquidação e partilha de uma sociedade, in Revista Fiscal, Junho de 2006, pp 7 e ss, que defende que «no cálculo das menos-valias (apuradas na esfera de um sócio, deverá continuar a ser tido em conta o montante do investimento total efectuado pelo sócio, incluindo as prestações acessórias suplementares na sua totalidade.»

A parcela do resultado da partilha considerada como mais-valia ou menos-valia, concorrendo esta em apenas 50% para a determinação do lucro tributável em IRC (3 do art. 45.º do CIRC), segundo o entendimento administrativo não está abrangida pelas disposições dos artigos 46.º a 48.º do CIRC, uma vez que o presente inciso normativo não se limita a qualificar a natureza do ganho mas também a definir o respectivo regime tributário, pelo que no seu cálculo não há lugar à correcção monetária do custo de aquisição das partes sociais nem será aplicável o regime do reinvestimento previsto no art. 48.º do CIRC. (Cfr. Parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 103/96, sancionado por Despacho do Director Geral dos Impostos de 12/03/97)¹³⁴.

II - LEGISLAÇÃO CONEXA

CIRS: Art. 5.º n.º 2 alínea i) (Rendimentos da categoria E); Art. 10.º n.º 1 alínea b) (Mais-valias); Art. 40.º-A (Dupla tributação económica); Art. 56.º n.º 6 (dedução de perdas); Art. 72.º n.º 4 (Taxas especiais).

III - Informações Vinculativas

Processo: 1907/2004, despachado em 09.11.23, do Subdirector-Geral, como substituto legal do Director-Geral.

Assunto: Enquadramento fiscal dos ganhos de liquidação obtidos por uma SGPS, considerados como rendimentos de capitais.

IV - Circulares

Circular 8/2004, de 30 de Março da DSIRC (Contagem dos prazos de detenção das participações - Regime de Neutralidade)

V - Portarias

Portaria n.º 150/2004, de 13/02 - Regiões qualificadas como «paraisos fiscais» ou sujeitos a regimes de tributação privilegiada.

VI - BIBLIOGRAFIA

FIGUEIREDO, MARIA, *A questão das mais e menos-valias resultantes da liquidação e partilha de uma sociedade*, in Revista Fiscal, Junho de 2006.

SILVA, JOAQUIM ALEXANDRE DE OLIVEIRA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades*, in APECA - Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração, 2011.

Por José Amorim

A tributação dos sócios é determinada pelo valor atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do custo de aquisição das correspondentes partes sociais, o qual será englobado para efeitos de tributação em sede de IRS ou IRC, consoante o sócio seja pessoa singular ou colectiva.

Se a diferença entre o valor atribuído e o preço de aquisição das partes sociais for positiva, essa diferença é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor atribuído e o valor correspondente às entradas efectivamente verificadas para a realização do capital, sendo o excesso tributado como mais-valia fiscal [al. a) do n.º 2].

Se a diferença for negativa, temos uma menos-valia dedutível, que só se aplica se as partes sociais tiverem 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 [al. b) do n.º 2].

Esta última situação verifica-se no caso, por exemplo, de uma sociedade deter uma participação social noutra sociedade, que se encontra numa situação de falência, e que não lhe proporciona quaisquer dividendos, pretendendo, por isso, proceder à sua liquidação. Depois da sociedade dissolvida e liquidada, segue-se a partilha do património da sociedade. No caso de existir uma diferença negativa entre o valor das entradas

¹³⁴ Cfr. SILVA, JOAQUIM ALEXANDRE DE OLIVEIRA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades*, in APECA - Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração, 2011, p. 18.

realizadas e a receita obtida, temos uma menos-valia dedutível para o sócio, sujeito passivo de IRC, que vê assim reduzidos os seus resultados. Esta perda só é dedutível se as partes sociais tiverem permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução.

Vejamos outro exemplo. Se considerarmos o valor total de uma partilha de € 100.000, o valor nominal de € 50.000 e um valor de aquisição de € 70.000 [hipótese a)] ou um valor de aquisição de € 40.000 [hipótese b)], obtém-se os resultados seguintes:

Hipótese a): $100.000 - 70.000 = 30.000$, sendo a totalidade do rendimento de aplicação de capitais.

Hipótese b): $100.000 - 40.000 = 60.000$, sendo o rendimento de aplicação de capitais de 50.000 ($100.000 - 50.000$) e a mais-valia tributável de 10.000 ($50.000 - 40.000$).

De acordo com o n.º 3, à diferença considerada como rendimento de aplicação de capitais nos termos da al. a) do n.º 2 é aplicável a dedução prevista no artigo 51.º, que prevê a dedução da totalidade do rendimento de aplicação de capitais para efeitos da determinação do lucro tributável da entidade participante, para efeitos de eliminação da dupla tributação económica.

Sendo o titular uma pessoa colectiva residente num Estado membro da União Europeia, independentemente da existência ou não de convenção para evitar a dupla tributação, «[e]stão isentos de IRC os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente 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» (n.º 3 do art. 14.º do Código do IRC).

No caso de a participante no capital da sociedade liquidada ser uma pessoa singular, os rendimentos resultantes da partilha, em consequência da liquidação da sociedade, que sejam considerados como rendimentos de capitais, de acordo com a al. i) do n.º 2 do art. 5.º do Código do IRS, serão englobados para efeitos de tributação em IRS em apenas 50% do seu valor (n.º 2 do art. 40.º-A do CIRS).

As mais-valias resultantes do valor atribuído aos sócios em resultado da partilha, nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 10.º do Código do IRS, são tributados à taxa de 10%, sem prejuízo do seu englobamento por opção (n.º 4 do art. 72.º do CIRS). As menos-valias serão reportadas para os dois anos seguintes aos rendimentos da mesma natureza, se o sujeito passivo optar pelo englobamento (n.º 6 do art. 55.º do CIRS). Se optar pelo englobamento, o sujeito passivo fica obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos em questão (n.º 5 do art. 22.º do CIRS).

Relativamente aos sócios das sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal (art. 6.º do CIRC), «ao valor que for atribuído em virtude da partilha é abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos exercícios em que esta tenha estado sujeita àquele regime» (n.º 4). Isto porque, na realidade, os sócios daquelas sociedades já foram tributados nos termos do n.º 1 do art. 6.º do CIRC, independentemente do pagamento ou colocação à disposição dos lucros realizados.

No caso de o titular da participação da sociedade liquidada não ser residente, há que distinguir conforme se trata de pessoa colectiva ou pessoa singular. No caso de pessoa colectiva, sendo considerado rendimento obtido em território português por força da al. b) do n.º 3 do art. 4.º do CIRC e não se encontrando abrangido pela isenção referida no art. 27.º do EBF, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do art. 81.º do CIRC, seja considerado rendimento de capitais não imputável a estabelecimento estável aí situado, está sujeito a retenção na fonte à taxa de 25%, segundo a al. b) do n.º 3 do art. 94.º do CIRC e o n.º 4 do art. 87.º do CIRC.

No caso de pessoa singular, o valor atribuído aos associados em resultado de partilha que, nos termos do art. 81.º do CIRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, encontra-se sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 21,5% [al. b) do n.º 4 do art. 71.º do CIRS]. Quanto à parte do valor atribuído

aos sócios qualificada como mais-valia, sendo considerada rendimento obtido em território português por força da al. i) do n.º 1 do art. 18.º do CIRS, uma vez que não se encontra abrangida pela isenção constante do art. 27.º do EBF, é tributada à taxa de 10% (n.º 4 do art. 72.º do CIRS).

Artigo 82.º · Liquidação de pessoas colectivas que não sejam sociedades

O disposto nos artigos anteriores é aplicável, com as necessárias adaptações, à liquidação de pessoas colectivas que não sejam sociedades.

Anotações

Por Miguel Vieira

Renumerado pelo DL 159/2009, de 13 de Julho, corresponde ao anterior artigo 76.º. Nova numeração aplicável aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

I - ANOTAÇÕES

1 - O objectivo do legislador com o presente artigo é o de abranger nas regras de incidência subjectiva em IRC (art. 2.º do CIRC) todas as sociedades, incluindo as sociedades comerciais afectadas formalmente e que não reúnam as condições de validade previstas na lei (art. 5.º CSC), pois é irrelevante para o Direito Fiscal o facto das sociedades serem ou não dotadas de personalidade jurídica.

Assim, apesar de o processo de liquidação das sociedades não regularmente constituídas ser tratado nos termos do artigo 1010.º e ss do Código Civil¹³⁵ (CC), em termos fiscais, serão aplicáveis as disposições dos artigos 79.º a 81.º do CIRC.

II - LEGISLAÇÃO CONEXA

CIRC: Art. 2.º (Sujeitos passivos); Art. 79.º (Sociedades em liquidação); Art. 80.º (Resultado de liquidação);

Art. 81.º (Resultado da partilha).

CC: Art. 980.º a 1021.º.

CSC: Art. 5.º.

III - BIBLIOGRAFIA

SILVA, JOAQUIM ALEXANDRE DE OLIVEIRA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades*, in APECA - Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração, 2011.

Por José Amorim

Após a liquidação das pessoas colectivas dotadas ou não de personalidade jurídica, deve proceder-se à partilha dos bens a atribuir aos sócios, de acordo com o disposto nos art.ºs 79.º a 81.º do CIRC. No caso de sociedades irregulares, o processo de liquidação das sociedades não regularmente constituídas deverá ser tratado nos termos dos art.ºs 1010.º e seguintes do Código Civil.

SUBSECÇÃO VI - TRANSFERÊNCIA DE RESIDÊNCIA DE UMA SOCIEDADE PARA O ESTRANGEIRO E CESSAÇÃO DE ACTIVIDADE DE ENTIDADES NÃO RESIDENTES

Artigo 83.º · Transferência de residência

1 - Para a determinação do lucro tributável do período de tributação em que ocorra a cessação de actividade de entidade com sede ou direcção efectiva em território português, incluindo a Sociedade Europeia e a Sociedade Cooperativa Europeia, por virtude da sede e a direcção efec-

¹³⁵ Ver artigos 980.º a 1021.º do CC.

tiva 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.

2 - O disposto no número anterior não se aplica aos elementos patrimoniais que permaneçam efectivamente afectos a um estabelecimento estável da mesma entidade e contribuam para o respectivo 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.

3 - É aplicável à determinação do lucro tributável do estabelecimento estável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 4 do artigo 74.º.

4 - Na situação referida no n.º 2, os prejuízos fiscais anteriores à cessação de actividade podem ser deduzidos ao lucro tributável imputável ao estabelecimento estável da entidade não residente, nos termos e condições do artigo 15.º.

5 - O regime especial estabelecido nos n.ºs 2, 3 e 4 não se aplica nos casos estabelecidos no n.º 10 do artigo 73.º.

Anotações

Por Helena Freire

Em caso de cessação da actividade de uma entidade com sede ou direcção efectiva em território nacional português, por deslocação da sede ou da direcção efectiva para outro território, são relevantes para efeitos de determinação do lucro tributável que ocorra durante aquele período, as diferenças entre os valores de mercado e os valores contabilísticos fiscalmente relevantes dos elementos patrimoniais. Tais valores devem ser considerados à data da cessação.

Já se os elementos patrimoniais permanecerem afectos a um estabelecimento estável e contribuírem para o lucro tributável daquele, não há lugar à tributação, desde que esses mantenham os mesmos valores nos termos do n.º 3 do artigo 74.º CIRC. Nestes casos pode os prejuízos fiscais anteriores à cessação da actividade serem deduzidos ao lucro tributável.

Nestes casos para determinação do lucro tributável seguem-se as regras previstas no n.º 4 do artigo 74.º CIRC.

Caso se verifique que a operação teve objectivos de evasão fiscal, nos termos aí definidos no n.º 10 do artigo 73.º, não se aplica o regime do presente artigo.

Por José Amorim

A transferência de residência implica a tributação da diferença entre os valores de mercado e os valores contabilísticos dos elementos patrimoniais à data da cessação (n.º 1), salvo se esses elementos continuarem afectos a um estabelecimento estável da mesma entidade situado em território nacional (n.º 2).

A transferência de uma sociedade residente em território nacional para o estrangeiro passa a ser fiscalmente equiparada a uma liquidação, originando, por conseguinte, o apuramento, para efeitos de determinação do lucro tributável do exercício da cessação da actividade, das diferenças positivas ou negativas entre os valores de mercado e os valores contabilísticos dos elementos patrimoniais à data da cessação.

Os prejuízos fiscais apurados anteriormente à cessação da actividade da sociedade, na sequência da sua deslocalização, podem vir a ser utilizados pelo estabelecimento estável (deduzidos ao lucro tributável imputável ao estabelecimento estável), desde que tal utilização seja previamente autorizada pelo Director-Geral dos Impostos, mediante requerimento a entregar até ao final do mês seguinte ao da data da cessação da actividade (n.º 4).

O objectivo deste regime é de prevenir a deslocalização de empresas por motivos, exclusivamente, de natureza fiscal, prevendo a tributação das diferenças entre os valores de mercado e os valores contabilísticos fiscalmente relevante dos elementos patrimoniais, relativamente ao exercício em que se verifica essa mudança de domicílio fiscal, salvo no caso da sociedade manter em território português um estabelecimento estável a que afecte os elementos patrimoniais e respeite assim o princípio da continuidade fiscal.

Os Estados membros não podem tributar as mais-valias acumuladas mas ainda não realizadas no momento em que o contribuinte transfere o seu domicílio fiscal ou os seus activos para outro Estado membro, sob pena de estar a violar o princípio comunitário da liberdade de estabelecimento, e de criar situações de dupla tributação. Os Estados membros não podem proceder a uma cobrança do imposto antes da realização efectiva dos activos ou criar uma diminuição do valor dos activos após a sua transferência para poder apresentar uma menos-valia (Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, de 19 de Dezembro de 2006 - *Tributação à saída e necessidade de coordenação das políticas fiscais dos Estados Membros* [COM(2006) 825 final]).

Artigo 84.º · Cessação da actividade de estabelecimento estável

O disposto no n.º 1 do artigo anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, na determinação do lucro tributável imputável a um estabelecimento estável de entidade não residente situado em território português, quando ocorra:

- a) A cessação da actividade em território português;
- b) A transferência, por qualquer título material ou jurídico, para fora do território português de elementos patrimoniais que se encontrem afectos ao estabelecimento estável.

Anotações

Por Helena Freire

O benefício concedido pelo artigo anterior, com as eventuais adaptações, aplica-se à eventual cessação de actividade de um estabelecimento estável, quando essa ocorra em território português.

Por José Amorim

São tributados «à saída» os elementos patrimoniais afectos a um estabelecimento estável de uma entidade não residente situada em território português quando ocorre a cessação da actividade ou a transferência para fora do território português de elementos patrimoniais afectos ao estabelecimento estável.

Artigo 85.º · Regime aplicável aos sócios

1 - No período de tributação em que a sede e direcção efectiva deixem de se situar em território português considera-se, para efeitos de tributação dos sócios, a diferença entre o valor do património líquido a essa data e o preço de aquisição que corresponderem às respectivas partes sociais, aplicando-se com as necessárias adaptações o disposto nos n.ºs 2 a 4 do artigo 81.º.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, a avaliação dos elementos que integram o património é efectuada ao valor de mercado.

3 - A transferência de sede de uma Sociedade Europeia ou de Sociedade Cooperativa Europeia não implica, por si mesma, a aplicação do disposto no n.º 1.

Anotações

Por Helena Freire

Para efeitos de tributação dos sócios que alterem a sede ou direcção efectiva da empresa, num determinado período de tributação, considera-se a diferença do valor do património líquido a essa data e o preço da aquisição a que corresponderem às respectivas partes sociais, aplicando os n.ºs 2 a 4 do artigo 81.º do CIRC para qual anotação se remete.

A este título de o valor dos elementos é calculado pelo valor de mercado.

Por José Amorim

No ano em que a sede e a direcção efectiva deixem de se situar em território nacional, os sócios serão tributados pela diferença entre o valor do património líquido a essa data (valor de mercado) e o preço de aquisição das partes sociais, aplicando-se o disposto no art. 81.º, n.ºs 2 a 4 do CIRC (resultado da partilha) com as necessárias adaptações.

SUBSECÇÃO VII - REALIZAÇÃO DE CAPITAL DE SOCIEDADES POR ENTRADA DE PATRIMÓNIO DE PESSOA SINGULAR

Artigo 86.º - Regime especial de neutralidade fiscal

1 - Quando seja aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 38.º do Código do IRS, os bens que constituem o activo e o passivo do património objecto de transmissão devem continuar, para efeitos fiscais, a ser valorizados pela sociedade para a qual se transmitem pelos valores mencionados na alínea c) do referido n.º 1 e na determinação do lucro tributável desta sociedade deve atender-se ao seguinte:

- a) O apuramento dos resultados respeitantes aos bens que constituem o património transmitido é calculado como se não tivesse havido essa transmissão;
- b) As depreciações ou amortizações sobre os elementos do activo depreciables ou amortizáveis são efectuadas de acordo com o regime que vinha a ser seguido para efeito de determinação do lucro tributável da pessoa singular;
- c) 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.

2 - Quando seja aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 38.º do Código do IRS, os prejuízos fiscais relativos ao exercício pela pessoa singular de actividade empresarial ou profissional e ainda não deduzidos ao lucro tributável podem ser deduzidos nos lucros tributáveis da nova sociedade até ao fim do período referido no artigo 52.º, contado do período de tributação a que os mesmos se reportam, até à concorrência de 50% de cada um desses lucros tributáveis.

Anotações

Por Helena Freire

O presente artigo remete expressamente para o artigo 38.º, n.º 1 do CIRS, o qual estatui que não há apuramento de qualquer resultado tributável quando em virtude da realização de capital social que resulte da transmissão da totalidade do património afecto ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou agrícola por uma pessoa singular, quando sejam observadas as condições previstas naquele artigo. Por sua vez, aplicando o mesmo regime, ou seja o não apuramento do resultado tributável por virtude da realização de capital social resultante da transmissão da totalidade do património afecto a uma actividade comercial, industrial ou agrícola por uma pessoa singular, com as seguintes adaptações, desde que observadas as condições previstas no presente artigo. Assim, o apuramento dos resultados respeitantes ao património transmitido é calculado como se não tivesse existido a transmissão; as depreciações ou amortizações, os ajustamentos

em inventários, perdas por imparidade e as provisões transferidas para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável para efeitos de determinação do lucro tributável da pessoa singular. Neste caso também os prejuízos fiscais da acuidade empresarial exercida pela pessoa singular podem ser deduzidos nos lucros tributáveis da nova sociedade, até à concorrência de 50% de cada um desses lucros e até ao final do período previsto no código para a dedução dos prejuízos fiscais (artigo 52.º CIRC).

Por José Amorim

Os bens que constituem o activo e o passivo do património objecto de transmissão devem ser valorizados pela sociedade para a qual se transmitem pelos mesmos valores por que estavam registados na contabilidade ou nos livros de escrita da pessoa singular [al. c) do n.º 1 do art.º 38.º do CIRS]. O que significa que os resultados respeitantes aos bens que constituem o património objecto de transmissão devem ser apurados como se não tivesse havido essa transmissão [al. a) do n.º 1]. O mesmo sucede em relação às depreciações ou amortizações sobre os elementos do activo que devem ser efectuadas de acordo com o regime que vinha a ser seguido para efeito de determinação do lucro tributável da pessoa singular [al. b) do n.º 1], bem como dos ajustamentos em inventários, das perdas por imparidade e das provisões que tiverem sido transferidos que devem ter, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável para efeito de determinação do lucro tributável da pessoa singular [al. c) do n.º 1].

Só não há lugar, nos termos do art.º 38.º, n.º 1 do CIRS, ao apuramento de qualquer resultado tributável por virtude da realização de capital social resultante da transmissão da totalidade do património afecto ao exercício de uma actividade empresarial e profissional por uma pessoa singular, se:

- a) A entidade para a qual é transmitido o património seja uma sociedade e tenha a sua sede e direcção efectivas em território português;
- b) A pessoa singular transmitente fique a deter pelo menos 50% do capital da sociedade e a actividade exercida seja substancialmente idêntica à que era exercida a título individual;
- c) Os activos e passivos, objecto de transmissão, tenham os mesmos valores por que estavam registados na contabilidade ou nos livros de escrita da pessoa singular;
- d) As partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão sejam valorizadas, para efeito de tributação dos ganhos ou perdas relativos à sua ulterior transmissão, pelo valor líquido correspondente aos elementos do activo e do passivo transferidos.

Esta situação não se aplica aos casos que integram no património transmitido bens em relação aos quais tenha havido diferimento de tributação dos respectivos ganhos, segundo a al. b) do n.º 3 do art.º 10.º do CIRS.

CAPÍTULO IV - TAXAS

Artigo 87.º · Taxas

1 - A taxa do IRC é de 25%, excepto nos casos previstos nos números seguintes.

2 - *Revogado*

3 - *Revogado*

4 - Tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25%, excepto relativamente aos seguintes rendimentos:

- a) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico e bem assim da assistência técnica, em que a taxa é de 15%;
- b) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, em que a taxa é de 15%;

c) *Revogada*

d) Prémios de rifas, totoloto, jogo de loto, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, em que a taxa é de 35%;

e) Comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de prestações de serviços referidos no n.º 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º, em que a taxa é de 15%;

f) Rendimentos prediais em que a taxa é de 15%;

g) Juros e royalties, cujo beneficiário efectivo 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 Directiva 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 directiva, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor;

h) 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 30%, excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo, termos em que se aplicam as regras gerais;

i) 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 30%.

5 - Relativamente ao rendimento global de entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa é de 21,5%.

6 - As taxas previstas na alínea g) do n.º 4 não são aplicáveis:

a) Aos juros e royalties obtidos em território português por uma sociedade de outro Estado membro ou por um estabelecimento estável situado noutro Estado membro de uma sociedade de um Estado membro, quando a maioria do capital ou a maioria dos direitos de voto dessa sociedade são detidos, directa ou indirectamente, por um ou vários residentes de países terceiros, excepto quando seja feita prova de que a cadeia de participações não tem como objectivo principal ou como um dos objectivos principais beneficiar da redução da taxa de retenção na fonte;

b) Em caso de existência de relações especiais, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 63.º, entre o pagador ou o devedor e o beneficiário efectivo dos juros ou royalties, ou entre ambos e um terceiro, ao excesso sobre o montante dos juros ou royalties que, na ausência de tais relações, teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efectivo.

7 - *Revogado*

Anotações

Por José Amorim

O CIRC criou um regime de tributação em função da residência dos sujeitos passivos e da natureza dos rendimentos. Considera, por um lado, os sujeitos passivos residentes que exercem a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola e os que não exercem este tipo de actividade. Relativamente aos não residentes, distinguem-se os que possuem estabelecimento estável e os que não possuem qualquer estabelecimento estável em Portugal.

Como o imposto liquidado não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruisse de benefícios fiscais (art. 92.º CIRC), a taxa efectiva de IRC é, na realidade, de 22,5%. Esta limitação dos benefícios fiscais de 90% aplicada à taxa de 25% do IRC equivale a uma taxa efectiva de IRC de 22,5%.

No que diz respeito, em particular, à tributação dos rendimentos de capitais obtidos por entidades não residentes, 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, a lei n.º Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE/2012), previu, como medida antiabuso, uma taxa de tributação de 30% [al. i) do n.º 4].

Artigo 87.º-A · Derrama estadual

1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a € 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

| Lucro tributável (em euros) | Taxas (em percentagens) |
|--|-------------------------|
| De mais de 1 500 000 até 10 000 000..... | 3 |
| Superior a 10 000 000..... | 5 |

2 - 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%.

3 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o n.º 1 incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

4 - Os sujeitos passivos referidos nos números anteriores devem proceder à liquidação da derrama adicional na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º.

Anotações

Por José Amorim

Ao IRC devido pelas pessoas colectivas que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola acresce uma derrama estadual, que é calculada em função do montante do lucro tributável:

- O lucro tributável entre € 1.500.000 e € 10.000.000 é tributado à taxa de 3%;
- O lucro tributável superior a € 10.000.000 é dividido em duas partes: uma, igual a € 8.500.000, correspondente à diferença entre os € 1.500.000 e os € 10.000.000, 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% (n.º 2).

A derrama estadual deve ser liquidada na declaração periódica de rendimentos (art. 120.º do CIRC). O pagamento da derrama estadual é efectuado com a entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22, pela diferença entre o montante apurado e os pagamentos adicionais por conta efectuados no ano anterior. Há lugar a reembolso caso o montante dos pagamentos adicionais por conta efectuados exceda o valor da derrama estadual que seria devido. Esta derrama estadual é adicional à derrama municipal lançada anualmente pelos executivos dos diferentes municípios, de acordo com a Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), cujas taxas municipais incidem sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC do exercício anterior.

Artigo 88.º - Taxas de tributação autónoma

1 - As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º

2 - A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectua das por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que aufram rendimentos enquadráveis no artigo 7.º

3 - São tributados autonomamente à taxa de 10% os encargos efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica.

4 - São tributados autonomamente à taxa de 20% os encargos efectuados ou suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º

5 - Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

6 - Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, afectos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as depreciações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

7 - São tributados autonomamente à taxa de 10% os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

8 - São sujeitas ao regime do n.º 1 ou do n.º 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respectivamente, 35% ou 55%, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

9 - São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, 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 45.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.

10 - *Revogado*

11 - São tributados autonomamente, à taxa de 25%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham perma-

necido 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.

12 - Ao montante do imposto determinado, de acordo com o disposto no número anterior, 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.

13 - São tributados autonomamente, à taxa de 35%:

a) Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade;

b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a € 27.500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

14 - As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.

Anotações

Por José Amorim

Estão previstas várias taxas de tributação autónoma em função da natureza da despesa ou do encargo. Por exemplo, as despesas não documentadas são tributadas à taxa de 50%, que pode ser elevada para 70% nos casos de sujeitos passivos isentos total ou parcialmente ou que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º (n.º 2).

No caso de encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, referentes às depreciações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis, portagens, estacionamento e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização, a taxa de tributados é de 10% (n.º 3).

Esta taxa de tributação autónoma de 10% é elevada para 20% nos casos em que as despesas respeitem a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a:

- € 40.000, relativamente a viaturas adquiridas entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro de 2010;
- € 30.000, relativamente a viaturas adquiridas entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro de 2011 (o limite é elevado para € 45.000 no caso de viaturas eléctricas);
- € 25.000, relativamente a viaturas adquiridas a partir de 1 de Janeiro de 2012 (o limite é elevado para € 50.000 no caso de viaturas eléctricas) (n.º 4) (Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho).

Os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação relacionadas, nomeadamente, com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades, são também tributados à taxa de 10% (n.º 7).

São tributados à taxa de 35% os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou a quaisquer compensações decorrentes da cessação de funções de gestor, administrador e gerente e ainda os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, no caso de rescisão do contrato antes do termo [n.º 13.º, al. a)].

Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes, quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a €27.500, são igualmente tributados à taxa de 35%, salvo no caso de pagamento diferido, nos termos previstos na al. b) do n.º 13.º.

Todas estas taxas de tributação autónoma podem ser elevadas em 10% quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos neste artigo (n.º 14).

De um modo geral, a tributação autónoma incide sobre a totalidade dos encargos supra referidos, independentemente da sua dedutibilidade fiscal, e não recai apenas sobre aqueles que são aceites fiscalmente mas sobre todos os encargos objecto de tributação autónoma, indistintamente do resultado fiscal apurado pelo sujeito passivo, destinando-se à generalidade das empresas.

CAPÍTULO V - LIQUIDAÇÃO

Artigo 89.º - Competência para a liquidação

A liquidação do IRC é efectuada:

- a) Pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º;
- b) Pela Direcção-Geral dos Impostos, nos restantes casos.

Anciões

Por Helena Freire

Regra geral a liquidação de IRC é efectuado pelo sujeito passivo com o preenchimento da declaração periódica anual ou com a declaração de substituição, cabendo à Administração Fiscal exercer os seus poderes-deveres de fiscalização do declarado, nos termos definidos na lei.

Fora das situações previstas nos artigos 120.º e 122.º CIRC, entrega da declaração anual ou da sua substituição, quem procede à liquidação é a DGI, observando nestes casos as especificidades prescritas na lei.

Por José Amorim

A competência para a liquidação do IRC é do próprio sujeito passivo, que deve proceder à autoliquidação na declaração periódica de rendimentos - Declaração Modelo 22 do IRC (art.º 120.º) - ou na declaração de substituição (art.º 122.º) ou da Direcção-Geral dos Impostos quando o sujeito passivo não apresenta a referida declaração ou quando, liquidado o imposto, exige um imposto diferente do liquidado, no caso, por exemplo, de avaliação indirecta.

Artigo 90.º - Procedimento e forma de liquidação

1 - A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:

- a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria colectável que delas conste;
- b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efectuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada;
- c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.

2 - Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas 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 a que se refere o artigo 106.º;
- d) A relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

3 - *Revogado*

4 - Ao montante apurado nos termos do n.º 1, relativamente às entidades mencionadas no n.º 4 do artigo 120.º, apenas é de efectuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC.

5 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respectivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

6 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efectuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.

7 - Das deduções efectuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.

8 - Ao montante apurado nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 apenas são feitas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento e que possam ser efectuadas nos termos dos n.ºs 2 a 4.

9 - Nos casos em que seja aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 79.º, são efectuadas anualmente liquidações com base na matéria colectável determinada com carácter provisório, devendo, face à liquidação correspondente à matéria colectável respeitante a todo o período de liquidação, cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.

10 - A liquidação prevista no n.º 1 pode ser corrigida, se for caso disso, dentro do prazo a que se refere o artigo 101.º, cobrando-se ou anulando-se então as diferenças apuradas.

Anotações

Por Helena Freire

A liquidação deve ser feita pelo sujeito passivo, tendo por base os elementos declarados, designadamente, a matéria colectável apurada pelo sujeito passivo na declaração por ele preenchida, nos termos da lei.

Se o sujeito passivo não apresentar a declaração, a liquidação é apurada pela Administração Fiscal, tendo por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo do que se pretende apurar. Esta operação chama-se liquidação oficiosa.

Caso não seja possível efectuar a liquidação através do declarado pelo contribuinte ou pelos valores da retribuição mínima mensal ou totalidade da matéria colectável, a Administração pode efectuar o cálculo de acordo com todos os elementos de que disponha.

Sobre a liquidação oficiosa ver o Ofício Circulado n.º 35532/2001 de 2 de Outubro.

A matéria colectável são efectuadas as deduções relativas aos créditos de dupla tributação internacional, benefícios fiscais, pagamentos especiais por conta efectuados e retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso. Também estas deduções são aplicáveis ao regime de transparência fiscal sendo imputadas aos sócios ou membros, bem como aos grupos de sociedades, sendo neste caso as deduções imputadas ao grupo.

A este título poder-se-á consultar o Decreto-Lei n.º 23/04 de 23 de Janeiro e a Circular 11/04.

De referir que o n.º 3 do presente artigo foi revogado, tendo deixado de existir o regime simplificado.

O n.º 4 do presente artigo refere-se às entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e que sejam obrigadas a apresentar as declarações por a retenção efectuada não ser a título definitivo, apenas deduzem as retenções na fonte com natureza de imposto por conta do IRC.

A lei prevê que apenas possam ser efectuadas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento, não podendo o resultado da operação de imputação das deduções não possa resultar um resultado negativo. No caso das sociedades em liquidação poderá a liquidação efectuada anualmente ser determinada com carácter provisório, podendo cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.

No prazo de caducidade podem ser observadas correcções, podendo haver lugar a uma cobrança adicional ou a anular-se diferenças apuradas (ver artigo 99.º CIRC).

Por José Amorim

A liquidação do IRC é efectuada na base da matéria colectável apurada pelo sujeito passivo na declaração periódica de rendimentos (art.º 120.º) ou na declaração de substituição (art.º 122.º), bem como pode ser feita pela própria Direcção-Geral dos Impostos até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do art.º 120.º, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentar a declaração, na base do valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, na base da totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada. Caso não seja possível, contudo, liquidar o IRC, a Direcção-Geral dos Impostos poderá ainda fazê-lo na base dos elementos de que a ela própria disponha (n.º 1).

Ao montante apurado podem ser efectuadas as deduções à colecta relativas à dupla tributação internacional, aos benefícios fiscais, ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º e às retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável (n.º 2).

Relativamente às entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos não sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado, apenas é efectuada a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC (n.º 4).

As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta do IRC, excepto nos casos em que têm carácter definitivo quando, nos termos dos artigos 9.º e 10.º ou nas situações previstas no EBF, se excluam da isenção de IRC todos ou parte dos rendimentos de capitais [al. a) do n.º 3 do art.º 94.º]; ou 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 [al. b) do n.º 3 do art.º 94.º]; ou ainda quando se trata de rendimentos de capitais que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo, termos em que se aplicam as regras gerais [al. c) do n.º 3 do art.º 94.º].

Acresce, por último, que as deduções efectuadas nos termos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 não podem ter um valor negativo (n.º 7).

Artigo 91.º · Crédito de imposto por dupla tributação internacional

1 - A dedução a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º é apenas aplicável quando na matéria colectável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde a menor das seguintes importâncias:

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

2 - Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

Anotações

Por Helena Freire

Aos rendimentos obtidos no estrangeiro, em que estes contribuam para a formação da matéria colectável, pode haver lugar a um crédito de imposto, quando o imposto tenha sido pago no estrangeiro. Neste caso, a dedução a efectuar é a que se vier apurar, de entre o valor de imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro ou da fracção de IRC, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção, como sendo a menor das importâncias.

A dedução não pode ultrapassar o valor do imposto pago no estrangeiro, nos termos previstos na Convenção de Dupla Tributação (CDT) quando esta tenha sido celebrada com Portugal.

Este regime não se aplica se os lucros das sociedades não residentes forem de um regime fiscal privilegiado. Os regimes fiscais privilegiados são publicados e publicitados no site das finanças.

O artigo 68.º, n.º 1 do CIRSC prevê algumas regras sobre correcções a efectuar em caso de crédito de imposto e retenção na fonte.

Sobre a dupla tributação e as convenções de dupla tributação ver os Ofícios Circulados n.ºs 31051/98 de 28/05 e 20022/00 de 19/05.

Por José Amorim

Independentemente das convenções para eliminar a dupla tributação (CDT), o CIRSC prevê uma outra forma de eliminar a dupla tributação jurídica internacional relativamente a rendimentos obtidos no estrangeiro, que consiste na dedução à colecta [n.º 2, al. a) do art.º 90.º] da menor das importâncias entre o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro [al. a)] e a fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção [al. b)].

No caso de não existir qualquer CDT, a importância a deduzir será a menor das importâncias entre o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro e a fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados. No caso de existir uma CDT, a importância a deduzir não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na CDT (n.º 2).

Os rendimentos obtidos no estrangeiro devem ser considerados, para efeitos de tributação, pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro (art.º 68.º, n.º 1 do CIRSC).

Vejamos um exemplo. A sociedade «ABC, Lda», com sede em Portugal, auferiu em 2010 rendimentos estrangeiros no montante ilíquido de € 16.000, tendo suportado para o efeito custos no valor de € 1.500 e pago um imposto de € 3.000. O resultado líquido do exercício é de € 50.000. A dedução à colecta é a seguinte:

Resultado líquido do exercício: € 50.000

Imposto pago no estrangeiro (não dedutível, art.º 68.º, n.º 1 do CIRSC): € 3.000

Lucro tributável: € 53.000

Colecta do IRC (12.500 x 12,5% + 40.500 x 25%) = € 11.687,5

Dedução à colecta: (12.500 x 12,5%) + (16.000-1.500-12.500) x 25% = € 2.062,5

IRC a pagar: 11.687,5 - 2.062,5 (menor das importâncias) = € 9.625

Artigo 92.º · Resultado da liquidação

1 - Para as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e do artigo 75.º

2 - Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:

- a) Os que revistam carácter contratual;
- b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II);
- c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;
- d) Os previstos nos artigos 19.º, 32.º, 32.º-A e 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Anotações

Por Helena Freire

As entidades que exerçam uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável em Portugal não podem ter um imposto liquidado nos termos do artigo 90.º que seja inferior a 90% do montante apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, dos regimes de contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis (artigo 43.º, n.º 13) e transmissibilidade dos prejuízos fiscais (artigo 75.º).

Neste caso não se devem considerar os benefícios fiscais elencados no n.º 2 do presente artigo, ou seja, os que revistam carácter contratual, os SIFIDE II, os benefícios fiscais das zonas francas (artigos 33.º a 36.º EBF) e os previstos no EBF com vista à criação de emprego (artigo 19.º EBF), mais-valias e menos-valias das Sociedades Gestoras de Participações Sociais, Sociedades de Capitais de Risco e Investidores de Capitais de Risco (artigo 32.º EBF) e os relativos à eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países oficiais de língua portuguesa e na República Democrática de Timor-Leste (artigo 42.º EBF).

Por José Amorim

O imposto liquidado não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, isto é, o imposto pago pelas empresas, depois de deduzidos os benefícios fiscais, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se não fossem contabilizados os respectivos benefícios fiscais. Com este tecto de 90% de IRC que tem de ser pago, as empresas ficam limitadas na possibilidade de deduzir benefícios fiscais ao imposto (10%). Os sujeitos passivos de IRC passam assim a ter uma limitação na utilização de benefícios fiscais, na medida em que só podem deduzir 10% dos benefícios fiscais ao imposto a pagar.

Excluem-se desta limitação os benefícios que revistam carácter contratual, os das zonas francas, os da criação de emprego, os das SGPS, SCP e ICR e os incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II. Ou seja, os benefícios fiscais previstos no n.º 2 não estão sujeitos à limitação prevista no n.º 1.

Se considerarmos, por exemplo, uma matéria colectável de € 10.000, um benefício fiscal de natureza contratual de € 500, uma colecta de IRC de € 1.250 (10.000 x 12,5%), um IRC liquidado de € 750 (1.250 - 500) e os benefícios fiscais por dedução ao rendimento de € 6790 (14 x RMMG), o IRC liquidado sem os benefícios fiscais é o seguinte:

Matéria colectável sem benefícios fiscais = 10.000 + 6.790 = € 16.790.

IRC liquidado sem benefícios fiscais = 12.500 x 12,5% + (16.790 - 12.500) x 25% = € 2.635.

Considerando que o imposto liquidado não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruisse de benefícios fiscais, o IRC liquidado sem benefícios é igual a: $2.635 - 500 = € 2.135$, sendo que 90% de 2.135 igual a € 1921,5.

Mas uma vez que o IRC liquidado (€ 750) é inferior aos 90% do IRC liquidado sem benefícios (€ 1921,5), o sujeito passivo deve acrescer ao imposto liquidado € 1.171,5.

Artigo 93.º - Pagamento especial por conta

1 - A dedução a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º é efectuada ao montante apurado na declaração a que se refere o artigo 120.º do próprio período de tributação a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto período de tributação seguinte, depois de efectuadas as deduções referidas nas alíneas a) e b) do n.º 2 e com observância do n.º 7, ambos do artigo 90.º.

2 - Em caso de cessação de actividade no próprio período de tributação ou até ao terceiro período de tributação posterior àquele a que o pagamento especial por conta respeita, a parte que não possa ter sido deduzida nos termos do número anterior, quando existir, é reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade.

3 - Os sujeitos passivos podem ainda, sem prejuízo do disposto no n.º 1, ser reembolsados da parte que não foi deduzida ao abrigo do mesmo preceito desde que preenchidos os seguintes requisitos:

- a) Não se afastem, 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 sector de actividade 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.

Anotações

Por Helena Freire

O pagamento especial por conta constitui uma dedução, igualmente referida no n.º 2 do artigo 90.º do CIRCI. Esta dedução pode ser efectuada na declaração do ano a que respeitam, ou se insuficiente, até ao quarto período de tributação seguinte, sempre observando o impossibilidade de ter um resultado negativo.

No caso de cessação da actividade a parte que possa não ter sido deduzida pode ser reembolsada. Para este efeito o sujeito passivo tem de apresentar um requerimento para este efeito, nos 90 dias seguintes à cessação da actividade. Esta possibilidade pode ocorrer. Este reembolso pode ocorrer no próprio período a que a tributação disser respeito ou até ao terceiro período de tributação posterior a que o pagamento por conta disser respeito.

De referir que no caso de fusão, será a sociedade incorporante quem terá direito a requerer e efectuar este pedido de reembolso.

O n.º 3 do presente artigo prevê ainda a possibilidade de reembolso fora das situações já enunciadas quando, o sujeito passivo, no ano a que o pagamento especial por conta disser respeito, não se tenha afastado mais de 10% para menos da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector da actividade em que se

inserir e, desde que a situação de reembolsos seja justificada por acção inspectiva feita a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo da apresentação da declaração periódica do mesmo período de tributação.

Este rácios são publicados anualmente por portaria do Ministro das Finanças.

Por José Amorim

Ao contrário do que acontece com os pagamentos por conta, o pagamento especial por conta (PEC), a que se refere o art.º 106.º, é deduzido ao montante da liquidação de IRC previsto na declaração periódica de rendimentos do exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte. Da dedução do PEC não pode resultar nenhum valor negativo, tal como sucede com os pagamentos por conta (n.º 7 do art. 90.º), o que significa que o valor em excesso não pode ser devolvido.

Caso não seja possível até ao quarto exercício seguinte ao período da declaração periódica de rendimentos do exercício, por insuficiência de colecta, deduzir o PEC, este torna-se definitivo, por impossibilidade de obtenção do seu reembolso, salvo nos casos previstos no n.º 3.

Os sujeitos passivos só podem solicitar o reembolso da parte que não foi deduzida se não se afastarem, em relação ao período de tributação, em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector de actividade em que se inserem, a publicar em portaria do Ministro das Finanças [al. a) do n.º 3], e se a situação de reembolso for considerada justificada por acção de inspecção feita a pedido do sujeito passivo, a qual deve ser formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica [al. b) do n.º 3].

Se no prazo de quatro exercícios o sujeito passivo não apurar uma colecta que lhe permita a dedução do PEC, pode sempre requerer o seu reembolso, mediante a realização de uma inspecção tributária, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro, devendo o encargo relativo à realização da acção inspectiva ser suportado pelo próprio sujeito passivo. Com os custos inerentes à realização da acção inspectiva, a recuperação do PEC obriga o sujeito passivo a uma análise do custo-benefício entre o custo da inspecção e o valor do PEC a recuperar para saber se tem interesse ou não em solicitar o reembolso.

Artigo 94.º · Retenção na fonte

1 - O IRC é objecto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português:

- a) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;
- b) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;
- c) Rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;
- d) Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades;
- e) Prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;
- f) Rendimentos 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 actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;

g) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 4.º, exceptuados os referidos no n.º 4 do mesmo artigo.

3 - As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, excepto nos seguintes casos em que têm carácter definitivo:

a) Quando, nos termos dos artigos 9.º e 10.º, ou nas situações previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais, se excluam da isenção de IRC todos ou parte dos rendimentos de capitais;

b) Quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis.

c) Quando se trate de rendimentos de capitais que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo, termos em que se aplicam as regras gerais.

4 - As retenções na fonte de IRC são efectuadas às taxas previstas para efeitos de retenções na fonte de IRS, relativas a residentes em território português, aplicando-se aos rendimentos referidos na alínea d) do n.º 1 a taxa de 21,5%.

5 - Exceptuam-se do disposto no número anterior as retenções que, nos termos do n.º 3, tenham carácter definitivo, em que são aplicáveis as correspondentes taxas previstas no artigo 87.º.

6 - A obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar.

7 - Salvo o disposto no n.º 9, tratando-se de rendimentos de valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito, emitidos por entidades residentes em território português, a obrigação de efectuar a retenção na fonte é da responsabilidade das entidades registadoras ou depositárias.

8 - É aplicável, com as devidas adaptações, o disposto nos n.ºs 8, 9, 10 e 11 do artigo 71.º do Código do IRS.

9 - Tratando-se de rendimentos pagos ou colocados à disposição por sociedades gestoras de património residentes em território português com conta aberta nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 163/94, de 4 de Junho, junto de entidades registadoras ou depositárias, a obrigação de efectuar a retenção na fonte é da sua responsabilidade.

Anotações

Por Helena Freire

Os rendimentos sujeitos a retenção na fonte são os enunciados no presente artigo. A retenção na fonte tem natureza de imposto pago por conta de IRC, podendo, no entanto, ter carácter definitivo.

Assim, os rendimento enunciados no n.º 1 são objecto de retenção na fonte.

O n.º 3 do presente artigo enumera os rendimentos que têm carácter definitivo, sendo este carácter que lhe é atribuído relevante para efeitos de determinação da eventual apresentação ou não da declaração de rendimentos anual.

O n.º 4 refere que a taxa aplicável à retenção na fonte é de 21,5%, com excepção dos rendimentos que sejam sujeitos a retenção a título definitivo, os quais são tributados pelas taxas autónomas previstas no art. 87.º do CIRC.

A retenção deve ser entregue aos cofres do Estado até ao 20.º dia do mês seguinte à operação de retenção, podendo aquela ocorrer na data estabelecida para a obrigação idêntica prevista no CIRS ou na data da colocação à disposição dos rendimentos.

No caso de rendimentos de valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito, bem como os rendimentos pagos ou colocados à disposição das SGPS, a obrigação de efectuar a retenção é das entidades registadoras ou depositárias. Ver Circular n.º 4/2002 de 8 de Fevereiro sobre a tributação de Rendimentos.

A este título ver ainda os artigos 34.º da LGT, 114.º e 128.º do CIRC, 71.º, 98.º e 101.º do CIRS e 29.º e 67.º do EBF.

Por José Amorim

São objecto de retenção na fonte os rendimentos obtidos em território português provenientes da propriedade intelectual ou industrial, do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, da aplicação de capitais e rendimentos prediais, de remunerações auferidas na qualidade de membro de órgão estatutário de empresas ou outras entidades, de prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, prémios atribuídos em sorteios ou concursos, de rendimentos obtidos por não residentes, resultantes da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas, de rendimentos provenientes de actos de intermediação ou outras prestações de serviços realizadas em território português.

O sistema de retenção na fonte impõe às entidades pagadoras o dever legal de reter o imposto devido relativamente aos rendimentos supra referidos e de o entregar ao Estado. As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, excepto nos casos previstos no n.º 3, em que têm carácter definitivo. Devem ser efectuadas na data e às taxas previstas para efeitos de retenção na fonte de IRS relativamente aos sujeitos passivos residentes em território português (n.º 4). Às retenções que, nos termos do n.º 3, tenham carácter definitivo, não se aplicam as taxas de retenção na fonte previstas no CIRS mas as taxas previstas no artigo 87.º do CIRC (n.º 5).

Artigo 95.º · Retenção na fonte - Direito comunitário

1 - Sempre que, relativamente aos lucros referidos nos n.ºs 3, 6, 8, 10 e 11 do artigo 14.º, tenha sido efectuada a retenção na fonte por não se verificar o requisito temporal de detenção da participação mínima neles previsto, pode haver lugar à devolução do imposto que tenha sido retido na fonte até à data em que se complete o período de um ano, no caso dos n.ºs 3, 6, 10 e 11, e de dois anos, no caso do n.º 8, de detenção ininterrupta da participação, por solicitação da entidade beneficiária dos rendimentos, dirigida aos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos, a apresentar no prazo de dois anos contados daquela data, devendo ser feita a prova exigida nos n.ºs 4, 9 ou 10 do mesmo artigo, consoante o caso.

2 - No caso dos lucros que uma sociedade residente em território português e sujeita e não isenta de IRC, ou sujeita ao imposto referido no artigo 7.º, pague ou coloque à disposição de entidades residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal equivalente à estabelecida na União Europeia, pode haver lugar à devolução do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação das taxas previstas no n.º 1 do artigo 87.º e no n.º 1 do artigo 87.º-A.

3 - A aplicação do disposto no número anterior tem em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos em território português, e depende de requerimento da entidade beneficiária dos rendimentos, dirigido aos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos, a apresentar no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte àquele em que se verificou o facto tributário, devendo ser feita prova de que a entidade beneficiária preenche as condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990.

4 - Nas situações previstas nos números anteriores, a restituição deve ser efectuada até ao fim do terceiro mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos.

5 - Em caso de incumprimento do prazo referido no número anterior, acrescem à quantia a restituir juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

Anotações

Por Helena Freire

O presente artigo consubstancia a transição da Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23/07/1990 para a ordem jurídica Portuguesa. Quando se tenha verificado retenção na fonte, por à altura da retenção não se encontrarem verificados os requisitos temporais de detenção de participações, pode haver lugar à devolução do imposto retido na fonte, até à data em que se complete, ininterruptamente, um ano, regra geral, ou dois anos no caso de se tratar de lucros colocados à disposição de entidades residentes na Confederação Suíça. Neste caso será necessário apresentar um requerimento aos serviços competentes, apresentando os comprovativos da detenção ininterrupta, a qual deverá ser apresentada no prazo de 2 anos a contar da verificação do facto temporal que deu origem à possibilidade da devolução da retenção.

Mais se prevê a possibilidade de isenção de IRC sobre os lucros distribuídos por uma sociedade residente em território português colocados à disposição de entidades noutro estado membro da EU, desde que haja obrigação de cooperação administrativa e que o imposto retido e pago seja superior ao que resultaria das taxas aplicáveis em sede de IRC. Também neste caso a entidade beneficiária do presente benefício apresenta, no prazo de dois anos, a contar do facto tributário, um requerimento, ao competente serviço, para obter a devolução.

A restituição deve ser efectuada até ao terceiro mês após a comprovação do preenchimento dos requisitos necessários à devolução, findo o qual passa o Estado a dever juros indemnizatórios à taxa legal prevista para os juros compensatórios - ver artigo 35.º da LGT.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 01075/2009, de 07/12/2010, em que foi Relatora a Conselheira Dulce Neto «I - A nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justifiquem a decisão ocorre quando falte em absoluto a indicação desses fundamentos, e não quando ocorre deficiência ou incongruência da fundamentação, erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou erro na interpretação desta.

II - A Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho, impôs ao Estado Português a isenção de tributação na fonte dos lucros distribuídos pela sociedade afiliada residente em Portugal à sociedade mãe residente noutro Estado-membro quando esta detenha, pelo menos, 25% do capital social daquela (nº 1 do art.º 5.º), mas estabeleceu um regime transitório, permitindo-lhe continuar a efectuar a retenção na fonte de imposto até uma data que não poderia ser posterior ao fim do oitavo ano seguinte à data de entrada em aplicação da Directiva (nº 4 do art.º 5.º), isto é, até ao fim do oitavo ano seguinte a 1 de Janeiro de 1992 (artigo 8.º).

III - Tendo esse regime derogatório terminado em 31 de Dezembro de 1999, a norma contida no nº 1 do artigo 5.º da Directiva, sobre a isenção de tributação, entrou em pleno vigor no dia 1 de Janeiro de 2000, pelo que as taxas reduzidas de IRC previstas nos artigos 69.º e 75.º do CIRC (na redacção dada pelo Decreto Lei n.º 123/92, de 2 de Julho) deixaram de poder ser aplicadas a partir de então.

IV - Tendo essa Directiva efeito directo na ordem jurídica interna e gozando as normas comunitárias de primazia sobre o direito interno (art. 8.º da CRP), a Impugnante podia invocar directamente, como invocou, o estatuido no artigo 5.º n.º 1 da Directiva a partir de 1 de Janeiro de 2000.

V - Embora essa Directiva não estabeleça normas procedimentais para a comprovação dos requisitos materiais de que depende a aplicação da isenção, estes requisitos têm de ser comprovados pelos Estados contraentes, pois que lhes incumbe verificar se o contribuinte está ou não em condições de beneficiar da exclusão de incidência de imposto, definindo os adequados instrumentos de verificação ou meios de prova sem violar o espírito da convenção.

VI - Só com a norma introduzida no n.º 4 do artigo 14.º do CIRC pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, se passou a exigir na legislação portuguesa a apresentação, para efeitos de aplicação daquela isenção, de certificado de residência composto por «declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos» para efeitos de obtenção da isenção», pelo que embora a Administração devesse exigir, durante o ano de 2000, prova da residência da entidade beneficiária dos rendimentos para efeitos de comprovação da isenção, não podia fazer depender essa prova de um único e específico meio de prova, maxime do documento referido nesse n.º 4 do artigo 14.º do CIRC, dado que esse preceito só entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2001, não estando, assim, em vigor durante o ano de 2000.

VII - Nos anos de 2001 e 2002 a Impugnante já estava obrigada a apresentar a prova aludida no n.º 4 do artigo 14.º do CIRC, mas o facto de não dispor dessa prova antes da colocação dos rendimentos à disposição do respectivo titular ou da data para pagamento do imposto não a impede de ficar desobrigada da entrega do imposto se entretanto comprovou a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção, conforme resulta do regime fixado no n.º 4 do artigo 48.º da Lei n.º 67-A/2007, de aplicação retroactiva.

VIII - Tendo a Administração efectuado as liquidações adicionais num momento em que já sabia, perante a prova apresentada, que não se verificava o facto tributário subjacente, está-se perante um acto ilegal, que configura uma situação de erro imputável aos serviços para efeitos no disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, pelo que são devidos juros indemnizatórios.»

Por José Amorim

Determinam os n.ºs 3 e 6 do art.º 14.º do CIRC que os lucros que uma entidade residente no território português, nos termos previstos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, coloque à disposição de uma entidade ou estabelecimento estável situado noutro Estado membro da União Europeia, estão isentos de tributação, desde que detenha uma participação não inferior a 10% e tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante um ano.

Se não for cumprido o requisito temporal de um ano e for efectuada, na mesma, a retenção na fonte, pode o sujeito passivo requerer a devolução do imposto retido na fonte até à data em que se complete o período de um ano ou de dois anos no caso de lucro distribuído a uma sociedade residente na Suíça, através de solicitação da entidade beneficiária dirigida aos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos, a apresentar no prazo de dois anos contados daquela data.

Os lucros que uma sociedade residente em território português coloque à disposição de entidades residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal, pode dar lugar à devolução do imposto retido relativamente à parte superior àquela que resultaria da aplicação das taxas previstas no n.º 1 do artigo 87.º e no n.º 1 do artigo 87.º-A. A entidade residente tem direito ao reembolso do imposto retido na parte considerada superior àquela que resultaria da aplicação das taxas gerais de IRC e derrama estadual, considerados todos os rendimentos obtidos, incluindo em território português. A intenção do legislador é de não discriminar as sociedades não residentes relativamente às sociedades residentes nos casos em que não é possível aplicar a isenção prevista na Directiva 90/435/CE.

Artigo 96.º · Retenção na fonte - Directiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho

1 - As retenções na fonte efectuadas às taxas previstas na alínea g) do n.º 4 do artigo 87.º dependem da verificação dos requisitos e condições seguintes:

a) As sociedades beneficiárias dos juros ou royalties:

i) Estejam sujeitas a um dos impostos sobre os lucros enumerados na subalínea iii) da alínea a) do artigo 3.º da Directiva n.º 2003/49/CE, sem beneficiar de qualquer isenção;

ii) Assumam uma das formas jurídicas enunciadas na lista do anexo à Directiva n.º 2003/49/CE;

iii) Sejam consideradas residentes de um Estado membro da União Europeia e que, ao abrigo das convenções destinadas a evitar a dupla tributação, não sejam consideradas, para efeitos fiscais, como residentes fora da União Europeia;

b) A entidade residente em território português ou a sociedade de outro Estado membro com estabelecimento estável aí situado seja uma sociedade associada à sociedade que é o beneficiário efectivo ou cujo estabelecimento estável é considerado como beneficiário efectivo dos juros ou royalties, o que se verifica quando uma sociedade:

i) Detém uma participação directa de, pelo menos, 25% no capital de outra sociedade; ou

ii) A outra sociedade detém uma participação directa de, pelo menos, 25% no seu capital; ou

iii) Quando uma terceira sociedade detém uma participação directa de, pelo menos, 25% tanto no seu capital como no capital da outra sociedade, e, em qualquer dos casos, a participação seja detida de modo ininterrupto durante um período mínimo de dois anos;

c) Quando o pagamento seja efectuado por um estabelecimento estável, os juros ou as royalties constituam encargos relativos à actividade exercida por seu intermédio e sejam dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável que lhe for imputável;

d) A sociedade a quem são efectuados os pagamentos dos juros ou royalties seja o beneficiário efectivo desses rendimentos, considerando-se verificado esse requisito quando afixa os rendimentos por conta própria e não na qualidade de intermediária, seja como representante, gestor fiduciário ou signatário autorizado de terceiros e no caso de um estabelecimento estável ser considerado o beneficiário efectivo, o crédito, o direito ou a utilização de informações de que resultam os rendimentos estejam efectivamente relacionados com a actividade desenvolvida por seu intermédio e constituam rendimento tributável para efeitos da determinação do lucro que lhe for imputável no Estado membro em que esteja situado.

2 - Para efeitos de aplicação do disposto na alínea g) do n.º 4 do artigo 87.º, entende-se por:

a) 'juros' os rendimentos de créditos de qualquer natureza, com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros do devedor, e em particular os rendimentos de títulos e de obrigações que gozem ou não de garantia especial, incluindo os prémios associados a esses títulos e obrigações, com excepção das penalizações por mora no pagamento;

b) 'Royalties' as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico e, bem assim, em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico;

c) 'Estabelecimento estável' uma instalação fixa situada em território português ou noutro Estado membro através da qual uma sociedade de um Estado membro sujeita a um dos impostos sobre os lucros enumerados na subalínea iii) da alínea a) do artigo 3.º da Directiva n.º 2003/49/CE, sem beneficiar de qualquer isenção e que cumpre os demais requisitos e condições referidos no n.º 1 exerce no todo ou em parte uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

3 - As retenções na fonte sobre os juros ou royalties não são efectuadas às taxas previstas na alínea g) do n.º 4 do artigo 87.º sempre que, mesmo estando verificadas as condições e requisitos enunciados no presente artigo, a participação referida na alínea b) do n.º 1 não tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante os dois anos anteriores à data em que se verifica a obrigação de retenção na fonte.

4 - Nos casos em que o período de dois anos de detenção, de modo ininterrupto, da participação mínima mencionada no número anterior se complete após a data em que se verifica a obrigação de retenção na fonte, pode haver lugar a restituição da diferença entre o imposto retido na fonte e o imposto que poderia ser retido, durante aquele período, com base na correspondente taxa prevista na alínea g) do n.º 4 do artigo 87.º, a solicitação da entidade beneficiária, dirigida aos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos, apresentada no prazo de dois anos contados da data da verificação dos pressupostos, desde que seja feita prova da observância das condições e requisitos estabelecidos para o efeito.

5 - A restituição deve ser efectuada no prazo de um ano contado da data da apresentação do pedido e do certificado com as informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos e, em caso de incumprimento desse prazo, acrescem à quantia a restituir juros indemnizatórios calculados a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

6 - Para efeitos da contagem do prazo referido no número anterior, considera-se que o mesmo se suspende sempre que o procedimento estiver parado por motivo imputável ao requerente.

Anotações

Por Helena Freire

A al. g) do n.º 4 do artigo 87.º refere-se a uma taxa de IRC especial, de 10% e 5%. O presente artigo define os requisitos e as condições em que tal se pode verificar, definindo ainda para efeitos de aplicação nos termos do artigo 87.º CIRC.

Além dos referidos requisitos e condições neste artigo são definidos os conceito de juros, royalties e estabelecimento estável, para efeitos de aplicação no CIRC.

O conceito de estabelecimento estável também se encontra definido no artigo 5.º do CIRC.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 0732/2009, de 24/02/2010, em que foi Relator o Conselheiro Valente Torrão «I - Quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada, não existe obrigação de retenção na fonte de IRC (art.º 90.º-A, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

II - Os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido (n.º 2 do mesmo artigo).

III - Quando tal prova não seja efectuada, o substituto tributário que não tenha efectuado a retenção fica desobrigado da entrega do imposto que deveria ter sido deduzido, desde que comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do mesmo artigo a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

IV - Este regime é de aplicação retroactiva, por força do disposto no n.º 4 do seu art. 48.º da Lei n.º 67-A/2007.»

Acórdão do STA n.º 01246/09, de 05/05/2010, em que foi Relator o Conselheiro Pimenta do Vale «I - Viola o princípio dispositivo do processo, sob a vertente do ónus de alegação e prova dos factos, segundo a explicitação que encontra no art.º 664.º do CPC, a decisão do Juiz que extrapolou do conteúdo do acto tributário e do objecto do processo, já que para a solução da questão em apreço leva em consideração determinados factos de que não se podia servir, por não terem sido articulados pela parte.

II - No domínio do direito tributário, ao juiz incumbe apenas pronunciar-se sobre os vícios que surgem imputados pela Impugnante e/ou Recorrente ao acto tributário sufragado, em face dos fundamentos deste último, não podendo aquele, substituir-se ao papel da administração fiscal e sanar tais vícios, fundamentando de forma diferente as correcções por esta realizadas.

III - Nos termos do disposto nos art.ºs 75.º, n.ºs 7 e 8 do CIRC, na redacção de então, o impugnante não está dispensado da apresentação de prova de que ocorrem os requisitos que consentem uma retenção na fonte de IRC, relativo aos exercícios de 1997 e 1998, a taxas inferiores à taxa regra estabelecida no art.º 69.º do mesmo diploma legal.

IV - Quando tal prova não seja efectuada, até ao pagamento do imposto respectivo, o substituto tributário que não tenha efectuado a retenção fica desobrigado da entrega do imposto que deveria ter sido deduzido desde que comprove a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

V - É o que resulta do regime fixado no n.º 4 do seu art.º 48.º da Lei n.º 67-A/2007, de aplicação retroactiva.

VI - E sendo de aplicação retroactiva, o mesmo há-de ser aplicado à retenção na fonte do IRC em causa, uma vez que constitui um reconhecimento explícito de que era ilegal a imputação de responsabilidade ao substituto tributário quando se comprova a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção (no caso, a prova da residência do beneficiário dos rendimentos), mesmo que a comprovação viesse a ser feita apenas depois do momento em que a retenção deveria ser efectuada.»

Por José Amorim

Este regime de retenção na fonte, resultante da Directiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho, transposto para a ordem jurídica interna, através do Decreto-lei n.º 34/2005, de 17 de Fevereiro, institui um regime fiscal comum em matéria de pagamento de juros e royalties efectuado entre sociedades associadas de diferentes Estados membros, cujo objectivo é de isentar aquele pagamento de tributação na fonte e de sujeitá-lo a uma única taxa de tributação num só Estado membro.

Os requisitos a que devem obedecer os beneficiários de juros e royalties são os seguintes:

- as sociedades beneficiárias de juros ou royalties devem estar sujeitas a tributação, assumir uma das formas jurídicas enunciadas no anexo à Directiva n.º 2003/49/CE e serem residentes de um Estado membro da União Europeia [al. a) do n.º 1];

- as relações societárias entre o devedor e o beneficiário devem consistir na participação directa de uma sociedade em, pelo menos, 25% no capital da outra, ou a outra sociedade deve deter uma participação directa de, pelo menos, 25% no capital da primeira; ou ainda uma terceira sociedade deve deter uma participação directa de, pelo menos, 25% tanto no capital da primeira como no capital da outra sociedade e, em qualquer dos casos, a participação deve ser detida de modo ininterrupto durante um período mínimo de dois anos [al. b) do n.º 1].

É na base dos requisitos previstos nesta disposição que se aplicam as taxas reduzidas de IVA do art.º 87.º, n.º 4, al. g) do CIRC.

O beneficiário pode requerer a redução da retenção na fonte do imposto ou o reembolso parcial do imposto no caso de o período de dois anos de detenção da participação se completar após a data em que se verifica a obrigação de retenção na fonte (n.º 4). Para o efeito, o beneficiário deve solicitar a redução da retenção na fonte do imposto através do formulário Modelo n.º 01-DJR, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do respectivo imposto, e o reembolso parcial do imposto retido na fonte através do formulário Modelo n.º 02-DJR, no prazo de dois anos contados da data da verificação dos pressupostos, de acordo com o despacho n.º 4727/2009, de 9 de Fevereiro.

Para obter a referida redução (ou a isenção completa após 2014, inclusive), o modelo 01-DJR deve ser carimbado pela administração tributária do Estado membro da entidade beneficiária dos juros e royalties. Este modelo é válido por um período máximo de dois anos (Circular n.º 5/2009 da Direcção de Serviços das Relações Internacionais), a contar da data da respectiva autenticação, no que respeita a cada contrato relativo a pagamento de juros ou royalties.

O modelo O2-DJR aplica-se às restituições de imposto retido em excesso nos casos em que o período mínimo, de dois anos, de detenção ininterrupta da participação (al. b) do n.º 1 do artigo 96.º do Código do IRC) se complete após a data em que se verificou a obrigação de retenção na fonte. O formulário deverá ser apresentado no prazo de dois anos, contados da data da verificação dos pressupostos, conforme previsto no n.º 4 do mesmo artigo.

Estes modelos de formulários devem ser preenchidos em triplicado pelo beneficiário efectivo dos juros e/ou royalties obtidos em território português ou pelo seu representante legal em Portugal, destinando-se cada um dos exemplares, depois de certificado pela autoridade fiscal competente do Estado membro da residência do beneficiário dos rendimentos, à entidade obrigada a efectuar a retenção na fonte, à autoridade fiscal do Estado membro de que a sociedade beneficiária é residente ou em que se situa o estabelecimento estável do beneficiário dos rendimentos e à entidade beneficiária dos rendimentos.

Artigo 97.º · Dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes

1 - Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, quando este tenha a natureza de imposto por conta, nos seguintes casos:

- a) Juros e quaisquer outros rendimentos de capitais, com excepção de lucros distribuídos, de que sejam titulares instituições financeiras sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;
- b) Juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário, resultantes da dilação do respectivo vencimento ou de mora no seu pagamento, quando aqueles créditos sejam consequência de vendas ou prestações de serviços de pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;
- c) Lucros 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;
- d) Rendimentos referidos nas alíneas b) e g) do n.º 1 do artigo 94.º, quando obtidos por pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas, relativamente aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;
- e) 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;
- f) 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;
- g) Rendimentos prediais referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 94.º, quando obtidos por sociedades que tenham por objecto 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;
- h) 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.

2 - Não existe ainda obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, quando os sujeitos passivos beneficiem de isenção, total ou parcial, relativa a rendimentos que seriam sujeitos a essa retenção na fonte, feita que seja a prova, perante a entidade pagadora, da isenção de que aproveitam, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido.

3 - Quando não seja efectuada a prova a que se refere o número anterior, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

4 - Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

Anotações

Por Helena Freire

Não há obrigatoriedade de proceder a retenção na fonte nos casos previstos no n.º 1 do CIRC e sempre que aquela tenha natureza de imposto por conta. Igualmente não há esta obrigação se os sujeitos passivos beneficiarem de isenção relativamente aos rendimentos sujeitos a retenção. Neste caso, o sujeito deve provar que cumpre os requisitos legais de isenção.

Por José Amorim

Estão dispensados de retenção na fonte os rendimentos auferidos por residentes que tenham a natureza de imposto por conta ou sujeitos à taxa liberatória. É o caso dos seguintes rendimentos:

- juros e quaisquer outros rendimentos de capitais excepto lucros distribuídos, de que sejam titulares instituições financeiras, incluindo-se aqui os juros de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes a instituições de crédito residentes e os juros de instituições de crédito não residentes;
- juros comerciais resultantes da dilação ou mora no pagamento de vendas ou prestações de serviços de que sejam titulares entidades sujeitas a IRC;
- juros de suprimentos auferidos por SGPS, desde que a subsidiária seja detida durante pelo menos 1 ano e a participação não seja inferior a 10% do capital com direito de voto, quer por si só, quer conjuntamente com outras participações em outras sociedades dominadas;
- lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, incluindo SGPS e SCR, relativamente a dividendos pagos a entidades residentes em Portugal, na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu, desde que detenham uma participação no capital da subsidiária não inferior a 10%, mantenham a participação durante um ano e a subsidiária não seja abrangida pelo regime de transparência fiscal e seja residente em Portugal, sujeita e não isenta de IRC;
- lucros distribuídos por sociedades tributadas pelo regime especial de tributação de grupos (RETGS), desde que a sociedade devedora seja membro do grupo e abrangida pelo regime especial e desde que esses rendimentos respeitem a períodos em que tenha sido aplicado o RETGS;
- rendas pelo aluguer de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científica obtidas por entidades sujeitas a IRC;
- rendimentos prediais auferidos por sociedades gestoras de imóveis próprios que não sejam sujeitas a transparência fiscal e, bem assim, quando obtidos por fundos de investimento imobiliário;
- rendimentos de prestações de serviços obtidos por entidades não residentes, desde que não sejam objecto de tributação ao abrigo de Convenção para Evitar a Dupla Tributação que for aplicável;
- comissões pela intermediação na celebração de contratos auferidas por entidades sujeitas a IRC;
- remunerações de membros de órgãos estatutários auferidas por Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, desde que as sociedades participem nos órgãos estatutários;
- quaisquer rendimentos de entidades isentas de IRC, desde que façam prova da isenção perante a entidade pagadora.

Artigo 98.º · Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes

1 - Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de

direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

2 - Nas situações referidas no número anterior, bem como na alínea g) do n.º 4 do artigo 87.º, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência;

b) Da verificação das condições e do cumprimento dos requisitos estabelecidos no artigo 96.º, através de formulário de modelo a aprovar pelo Ministro das Finanças que contenha os seguintes elementos:

1) Residência fiscal da sociedade beneficiária dos rendimentos e, quando for o caso, da existência do estabelecimento estável, certificada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que a sociedade beneficiária é residente ou em que se situa o estabelecimento estável;

2) Cumprimento pela entidade beneficiária dos requisitos referidos nas subalíneas i) e ii) da alínea a) do n.º 1 do artigo 96.º;

3) Qualidade de beneficiário efectivo, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 96.º, a fornecer pela sociedade beneficiária dos juros ou royalties;

4) Quando um estabelecimento estável for considerado como beneficiário dos juros ou royalties, além dos elementos referidos no número anterior, deve ainda fazer prova de que a sociedade a que pertence preenche os requisitos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 96.º;

5) Verificação da percentagem de participação e do período de detenção da participação, nos termos referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 96.º;

6) Justificação dos pagamentos de juros ou royalties.

3 - Os formulários a que se refere o número anterior, devidamente certificados, são válidos por um período máximo de:

a) Dois anos, na situação prevista na alínea b) do n.º 2 e no respeitante a cada contrato relativo a pagamentos de juros ou royalties, devendo a sociedade ou o estabelecimento estável beneficiários dos juros ou royalties informar imediatamente a entidade ou o estabelecimento estável considerado como devedor ou pagador quando deixarem de ser verificadas as condições ou preenchidos os requisitos estabelecidos no artigo 96.º;

b) Um ano, nas demais situações, devendo a entidade beneficiária dos rendimentos informar imediatamente a entidade devedora ou pagadora das alterações verificadas nos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte.

4 - Não obstante o disposto no número anterior, quando a entidade beneficiária dos rendimentos seja um banco central ou uma agência de natureza governamental domiciliado em país com o qual Portugal tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação internacional, a prova a que se refere o n.º 2 é feita uma única vez, sendo dispensada a sua renovação periódica, devendo a entidade beneficiária dos rendimentos informar imediatamente a entidade devedora ou pagadora das alterações verificadas nos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte.

5 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, e, bem assim, nos casos previstos nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

6 - Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

7 - As entidades beneficiárias dos rendimentos que verifiquem as condições referidas no n.º 1 e na alínea b) do n.º 2 do presente artigo e nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, quando não tenha sido efectuada a prova nos prazos e nas condições estabelecidas, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças e, quando necessário, de outros elementos que permitam aferir a legitimidade do reembolso.

8 - O reembolso do excesso do imposto retido na fonte deve ser efectuado no prazo de um ano contado da data da apresentação do pedido e dos elementos que constituem a prova da verificação dos pressupostos de que depende a concessão do benefício e, em caso de incumprimento desse prazo, acrescem à quantia a reembolsar juros indemnizatórios calculados a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

9 - Para efeitos da contagem do prazo referido no número anterior, considera-se que o mesmo se suspende sempre que o procedimento estiver parado por motivo imputável ao requerente.

Anotações

Por Helena Freire

Quando por força da aplicação de uma Convenção de Dupla Tributação (CDT), Portugal não for, nos termos aí determinados, competente para efectuar a tributação, não há lugar a retenção na fonte dos rendimentos auferidos por entidades não residentes.

Todavia pode ser parcialmente atribuída a competência a Portugal, sendo neste caso efectuada a retenção em proporção.

A aplicação da CDT depende da prova, pelo sujeito passivo, do cumprimento das condições aí previstas, bem como da apresentação do formulário modelo, aprovado para o efeito, onde constem as informações referidas na al. b) do n.º 2 do presente artigo.

A prova apresentada nos termos do presente artigo é válida por um ou dois anos, consoante a situação em causa, conforme referido no n.º 3 do presente artigo.

No caso de não ser apresentada uma prova, pode o substituto tributário ficar obrigado a entregar a totalidade do imposto, podendo ainda haver lugar a responsabilidade contra-ordenacional (artigo 125.º n.º 2 do RGIT), mesmo que aquele comprove a verificação dos requisitos exigidos neste artigo para a dispensa de retenção.

Caso se verifique um excesso do imposto retido o reembolso deve ser efectuado, no prazo de um ano, a contar da apresentação do pedido, findo o qual passa o Estado a dever juros indemnizatórios à taxa legal prevista para os juros compensatórios - ver artigo 35.º da LGT.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 0477/09, de 28/10/2009, em que foi Relator o Conselheiro Jorge de Sousa «I - Quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território portu-

guês e aí não possua estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada, não existe obrigação de retenção na fonte de IRC (art. 90.º-A, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

II - Os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido (n.º 2 do mesmo artigo).

III - Quando tal prova não seja efectuada, o substituto tributário que não tenha efectuado a retenção fica desobrigado da entrega do imposto que deveria ter sido deduzido desde que comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do mesmo artigo a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

IV - Este regime é de aplicação retroactiva, por força do disposto no n.º 4 do seu art. 48.º da Lei n.º 67-A/2007.

V - Esta norma, ao determinar a aplicação retroactiva do regime que se prevê expressamente no n.º 4 do art. 90.º-A, constitui um reconhecimento explícito de que era ilegal a imputação de responsabilidade ao substituto tributário quando comprovasse a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

VI - Em situações em que foi efectuada uma liquidação em momento que já se sabe que não se verifica o facto tributário que lhe está subjacente, está-se perante um acto ilegal, à face dos princípios da justiça, da proporcionalidade e da igualdade na repartição de encargos públicos, cuja observância é imposta à Administração Tributária pelo art. 55.º da LGT e que são corolário dos princípios da justiça, da necessidade e da igualdade, genericamente enunciados nos arts. 13.º e 18.º, n.º 2, da CRP e insitos no princípio do Estado de Direito democrático.

VII - Sendo assim, deverá entender-se que o erro de que enferma a liquidação impugnada é imputável aos serviços, para efeitos no disposto no art. 43.º, n.º 1, da LGT, pelo que são devidos juros indemnizatórios.»

Por José Amorim

Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC dos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção ou acordo internacional, a competência para a tributação dos rendimentos de uma entidade não residente em território português não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja de forma limitada.

Para que possam beneficiar da dispensa total ou parcial de retenção na fonte, os beneficiários devem fazer a prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, que deveria ter sido deduzido de acordo os termos previstos na convenção internacional destinada a eliminar a dupla tributação ou na legislação interna aplicável e nos requisitos estabelecidos no art.º 96.º (n.º 2).

O prazo concedido para fazer prova dos requisitos necessários para a dispensa ou limitação da retenção na fonte perante a entidade responsável pela entrega da retenção na fonte não termina no momento em que esta deveria ser efectuada mas no momento em que terminaria o prazo para a entrega do imposto que seria devido caso não se verificassem os requisitos para a limitação ou exclusão de tributação em Portugal, isto é, no dia 20 do mês seguinte àquele em que se constituiria a obrigação de proceder à retenção na fonte (art.º 94.º, n.º 6) se não se verificasse a limitação ou exclusão de tributação em Portugal.

No caso respeitante a contratos relativos a pagamento de juros e royalties, os elementos de prova enunciados no n.º 2 têm uma validade de dois anos, na situação prevista na al. b) do n.º 2, e de um ano, nas demais situações, devendo o beneficiário dos rendimentos informar imediatamente a entidade devedora ou pagadora das alterações verificadas nos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte [al. b) do n.º 3].

O n.º 4 do art.º 98.º admite uma excepção no caso de a entidade beneficiária dos rendimentos ser um banco central ou uma agência de natureza governamental domiciliada em país com o qual Portugal tenha celebrado uma Convenção para evitar a dupla tributação internacional, sendo a prova a que se refere o n.º 2 feita uma única vez, não havendo necessidade de renovação periódica da prova de residência.

Quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto ou até à data em que deve ser efectuada a retenção na fonte ou ainda até à data da colocação à disposição dos rendimentos ao respectivo titular no caso de distribuição de lucros, conforme referido nos n.ºs 3 e seguintes do art.º 14º, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei (n.º 5).

Caso o sujeito passivo não residente não tenha efectuado a prova no prazo e condições estabelecidas, pode ainda solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante apresentação dos elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso (n.º 7).

Artigo 99.º · Liquidação adicional

1 - A Direcção-Geral dos Impostos procede à liquidação adicional quando, depois de liquidado o imposto, seja de exigir, em virtude de correcção efectuada nos termos do n.º 10 do artigo 90.º ou de fixação do lucro tributável por métodos indirectos, imposto superior ao liquidado.

2 - A Direcção-Geral dos Impostos procede ainda à liquidação adicional, sendo caso disso, em consequência de:

- a) Revisão do lucro tributável nos termos do artigo 62.º;
- b) Exame à contabilidade efectuado posteriormente à liquidação correctiva referida no n.º 1;
- c) Erros de facto ou de direito ou omissões verificados em qualquer liquidação.

Anotações

Por Helena Freire

Se após a liquidação do imposto e, dentro do prazo de caducidade, podem ser efectuadas liquidações adicionais em virtude de correcções do imposto, nos termos do n.º 10 do artigo 90.º ou através da fixação do lucro tributável fixado por métodos indirectos. Tais liquidações podem ocorrer em virtude da revisão do excepcional do lucro tributável, do exame efectuado à contabilidade e pela detecção de omissões ou erros de facto e de direito.

Por José Amorim

Compete à DGCI proceder à liquidação adicional dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação quando, depois de liquidado o imposto, se verifique uma liquidação do imposto inferior ao devido, em consequência de correcção efectuada nos termos do art.º 90.º, n.º 10, ou de revisão do lucro tributável fixado por métodos indirectos ou de exame à contabilidade efectuado posteriormente à liquidação correctiva ou ainda de erros ou omissões verificados em qualquer liquidação. Ao montante em dívida acrescem juros compensatórios à taxa e nos termos previstos no art.º 35.º da LGT.

Artigo 100.º · Liquidações correctivas no regime de transparência fiscal

Sempre que, relativamente às entidades a que se aplique o regime de transparência fiscal definido no artigo 6.º, haja lugar a correcções que determinem alteração dos montantes imputados aos respectivos sócios ou membros, a Direcção-Geral dos Impostos promove as correspondentes modificações na liquidação efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas.

Anotações

Por Helena Freire

A DGI promove as modificações nas liquidações efectuadas às sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal podendo aquelas ser alvo de correcções, cobrando-se ou anulando-se imposto em consequência das diferenças apuradas.

Por José Amorim

Sempre que, relativamente às entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, haja lugar a correcções fiscais imputáveis aos respectivos sócios ou membros, a DGCI deve proceder às devidas correcções na liquidação efectuada.

São imputáveis aos sócios ou membros das entidades transparentes os resultados por estas obtidos, incluindo as correcções fiscais, independentemente da distribuição de lucros, sendo o produto dessa imputação integrado no rendimento tributável dos referidos sócios para efeitos de IRS ou IRC consoante se trate, respectivamente, de pessoas singulares ou colectivas. A lei visa atingir, através do regime de transparência fiscal, a pessoa dos respectivos sócios ou membros, integrando o rendimento colectável (matéria colectável no caso das sociedades previstas nas diversas alíneas do n.º 1 do art.º 6.º ou o lucro ou prejuízo do exercício tratando-se de um agrupamento complementar de empresas ou de um agrupamento europeu de interesse económico) na respectiva categoria em que forem tributados e não nas sociedades transparentes, não havendo, em consequência, nenhuma liquidação final da matéria colectável aplicável às sociedades transparentes.

Artigo 101.º · Caducidade do direito à liquidação

A liquidação de IRC, ainda que adicional, só pode efectuar-se nos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 93.º, na redacção do CIRCI em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

No geral, a caducidade do direito à liquidação encontra-se prevista no art.º 45.º da LGT, aparecendo como um prazo ao dispor do credor para este proceder à liquidação da dívida tributária. Ao decurso deste prazo obsta, por exemplo, a notificação ao contribuinte do acto de liquidação.

A caducidade materializa-se, assim, num prazo dentro do qual o respectivo titular pode fazer valer a pretensão que lhe é conferida pelo ordenamento jurídico-tributário, produzindo efeitos extintivos no que concerne determinadas pretensões jurídicas face a um comportamento de *non facere* ou de inércia do titular.

Freitas da Rocha¹³⁶ critica a inserção desta matéria no capítulo da LGT relativo à extinção da relação jurídica tributária, uma vez que - observe-se - a caducidade não extingue a relação, mas apenas uma das pretensões que dela emerge (relaciona-se com a liquidação dos tributos).

De todo o modo, a caducidade afasta a possibilidade de emissão de título executivo e consequente instauração de processo de execução fiscal, com vista à cobrança do tributo que não foi atempadamente pago. A caducidade, no fundo, extingue o poder de a administração verificar a existência do facto tributário e declarar o montante do imposto, liquidando-o. Através da caducidade, caduca o direito de agir; caduca o poder que a administração tem de proceder à liquidação dos impostos.

¹³⁶ Vide FREITAS DA ROCHA, Joaquim, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2009

A caducidade coloca-se designadamente face a situações como o silêncio da administração tributária, o prazo para apresentação da oposição à execução fiscal, o prazo para o representante da Fazenda Pública contestar a petição inicial do contribuinte ou solicitar produção de prova adicional, o prazo para a Administração Tributária exercer o direito de liquidação dos tributos, etc.

Relembre-se que o prazo geral de caducidade é de 4 anos, variando o início da contagem do mesmo consoante o tipo de imposto (o prazo de caducidade conta-se nos mesmos termos em que se contam os prazos prescricionais; excepcionalmente, e a título de exemplo, o prazo de caducidade do IMT é de 8 anos - cfr. art. 35.º do CIMT). Como vicissitudes, aparecem-nos causas de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação (cfr. art.º 46.º da LGT), não se prevendo causas de interrupção.

Face ao exposto, verifica-se que, designadamente para efeitos de liquidação de IRC (ainda que em sede de liquidação adicional), a Administração Fiscal terá de obedecer aos prazos e ao regime geral relativos à caducidade do direito à liquidação, sob pena de não mais poder vir a exigir ao contribuinte o respectivo tributo - manifestação do princípio da certeza e da segurança jurídicas.¹³⁷

Artigo 102.º · Juros compensatórios

1 - Sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega do imposto a pagar antecipadamente ou a reter no âmbito da substituição tributária ou obtido reembolso indevido, acrescem ao montante do imposto juros compensatórios à taxa e nos termos previstos no artigo 35.º da Lei Geral Tributária.

2 - São igualmente devidos juros compensatórios nos termos do número anterior pela entrega fora do prazo ou pela falta de entrega, total ou parcial, do pagamento especial por conta.

3 - Os juros compensatórios contam-se dia a dia nos seguintes termos:

- a) Desde o termo do prazo para a apresentação da declaração até ao suprimento, correcção ou detecção da falta que motivou o retardamento da liquidação;
- b) Se não tiver sido efectuado, total ou parcialmente, o pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º, desde o dia imediato ao termo do respectivo prazo até ao termo do prazo para a entrega da declaração de rendimentos ou até à data da autoliquidação, se anterior, devendo os juros vencidos ser pagos conjuntamente;

¹³⁷ A título exemplificativo e como forma de esclarecimento de algumas nuances do regime legal da caducidade do direito à liquidação, veja-se alguma jurisprudência recente sobre esta matéria

a) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 04622/11, de 07-04-2011: «II - A caducidade do direito de liquidação, como a caducidade em geral, serve-se de prazos *pro-fixados*, caracterizados pela peremptoriedade e visa limitar o lapso de tempo a partir do qual ou dentro do qual há-de exercer-se o direito. III - Sendo o facto impeditivo da caducidade do direito à liquidação não a sua efectivação mas a notificação da mesma ao sujeito passivo dentro do prazo legalmente estabelecido para a administração fiscal exercer tal direito, e não se provando que haja sido efectiva a notificação do sujeito passivo pela forma legal ou qualquer outra, dentro do referido prazo, tem-se por verificada a caducidade do direito à respectiva liquidação. IIII - A invocação da falta de notificação da liquidação, dentro do prazo de caducidade, pode ser invocada, verificados que sejam os respectivos pressupostos processuais, ou como causa de anulabilidade do acto tributário de liquidação, na medida em que imperfeito e inválido, usando o processo de impugnação judicial, ou como fundamento de ineficácia de tal acto fundante do processo executivo. IVI - Não tendo o contribuinte sido notificado nos termos da lei da liquidação adicional impugnada no prazo da respectiva caducidade, verifica-se inquestionavelmente a ocorrência da caducidade do direito à liquidação.»

b) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo 00178/06 OBEVIS, de 18-03-2011, cujo sumário se transcreve: «I - Os prazos de caducidade do direito à liquidação encontram-se hoje regulados no art.º 45.º da LGT. II - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro - Cfr. art.º 45.º I da LGT. III - O prazo de caducidade do direito à liquidação conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário - Cfr. art.º 45.º-4 da LGT. IV - O prazo de caducidade da liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa - Cfr. art.º 46.º-1 da LGT. V - Esse efeito cessa, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação - Cfr. art.º 46.º-1 da LGT. VI - O procedimento externo de inspecção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obgado tributário, mediante por carta-avisos elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo Director-Geral dos Impostos - Cfr. art.º 49.º-1 e 2 do RCPIT. VII - Os actos de inspecção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento, sendo elaborado um relatório final, o qual deve ser notificado ao contribuinte por carta registada - Cfr. art.º 61.º e 62.º do RCPIT. VIII - As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório, a menos que a notificação tenha em vista a prática pelo interessado de acto pessoal, caso em que além da notificação ao mandatário, deverá ser enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência - Cfr. art.º 40.º-1 e 2 do CPPI.»

c) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo 00031/2003 TFPRT 11, de 03-02-2011: «I - A falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade constitui fundamento de oposição à execução - cfr. art.º 204.º-1-e) do cppt. II - Os prazos de caducidade do direito à liquidação encontravam-se previstos no art.º 33.º da CPT e encontram-se hoje regulados no art.º 45.º da LGT, e III - Para efeitos de aplicação do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 2 do art.º 45.º da LGT, por ser evidenciado na declaração do sujeito passivo deve entender-se aquele que é detectável mediante simples análise dessa declaração.»

d) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0112/10, de 20-10-2010, de acordo com o qual: «I - O prazo de caducidade do direito à liquidação é, em regra, de quatro anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário. Tal prazo suspende-se com a notificação ao contribuinte de início de acção inspectiva externa, mas esse efeito suspensivo cessa caso esta ultrapasse o período de seis meses contados a partir daquela notificação. II - Se a acção inspectiva se concluir antes de decorridos aqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, pela elaboração do relatório final.»

juros compensatórios sempre que um comportamento omissivo ou retardado do contribuinte provoca um atraso na liquidação de certo tributo. No seguimento desta mesma ideia, verifica-se que a aplicação de juros compensatórios poderá ou não ter implícita uma finalidade sancionatória¹⁴³, sendo a exigibilidade em termos do seu pagamento precedida de um juízo administrativo (imbuído de uma quantificação em termos de grau de culpa) acerca dos motivos que terão levado ao atraso na liquidação, atraso esse devidamente ligado por nexos causais a um qualquer comportamento (doloso ou negligente) do contribuinte¹⁴⁴.

No seguimento desta ideia do pressuposto de culpa do contribuinte, verifica-se que a responsabilidade deste por juros compensatórios poderá ser extinta a partir do momento em que uma acção ou omissão da Administração Tributária cause o prolongamento do retardamento da liquidação. Também não haverá lugar a juros compensatórios sempre que haja um atraso na liquidação provocado por conduta de um contribuinte que esteja a agir erroneamente, porque de boa fé, mas apenas em caso de erro desculpável.

Apesar de tudo, e a serem devidos, os juros compensatórios integram-se na própria dívida tributária, sendo liquidados em conjunto com aquela e perfazendo-se assim a globalidade do montante em dívida. Em caso de mora do devedor, entende-se que os respectivos juros de mora à taxa legal incidirão sobre o valor da dívida de imposto somada do valor devido a título de juros compensatórios.

N.º 2

Também a situação aqui especificamente descrita reflecte que, seja qual for o entendimento sufragado quando à sua natureza, os juros compensatórios corresponderão à reparação dos danos causados pela falta ou diferimento de obrigações e/ou deveres de cooperação do contribuinte, visando compensar o prejuízo sofrido na esfera jurídica da Fazenda Pública.

Os juros compensatórios são, assim, devidos em face de um atraso na liquidação de um imposto (ou imposto extra-fiscal como as contribuições para a Segurança Social), desde que por facto imputável ao sujeito passivo devedor. No entanto, e salvo lei especial, não se aplicam os juros compensatórios quando estiverem em causa atrasos na liquidação de taxas e outras contribuições financeiras a favor do Estado.

N.º 3

Este n.º 3 define as regras de contagem de prazos para efeitos de cálculo dos juros compensatórios. Em primeiro lugar, verifica-se que os juros compensatórios se contam dia-a-dia, com especificidades em termos de contagem dos prazos que se encontram devidamente previstas nas alíneas deste número.

Uma importante nota para referir também que existem duas limitações legais à contagem de juros compensatórios¹⁴⁵: a) uma que limita a 180 dias a possibilidade de cobrar juros compensatórios no caso de erro do sujeito passivo plasmado na declaração, pois será dever da Administração Fiscal proceder à liquidação corrigindo o erro do contribuinte; b) outra que limita até aos 90 dias posteriores à conclusão de uma qualquer acção de fiscalização a cobrança de juros compensatórios em virtude de faltas que se venham a apurar nessa mesma acção de fiscalização.

Relembre-se que a liquidação de juros compensatórios que resulte dos intervalos de tempo definidos por lei é feita conjuntamente com a do imposto a que reportem, sendo a taxa de juros compensatórios equivalente à taxa de juros legais - esta situação verifica-se desde 01 de Janeiro de 1999.

N.º 4

Este n.º 4 funciona como norma interpretativa. Pretende clarificar-se o que se entende como "retardamento da liquidação".

¹⁴³ De acordo com o Sr. Professor J. L. Saldanha Sanches - cfr. SALDANHA SANCHES, José Luis, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002 -, a jurisprudência e a doutrina nem sempre têm aceite o carácter sancionatório dos juros compensatórios nem é pacífico que possam ser objecto de amnistia. Relativamente ao carácter sancionatório ou não dos juros compensatórios, vem o acórdão do STA de 03/03/1999 proferido no âmbito do processo 020181 referir que a exigibilidade dos juros compensatórios pressupõe sempre a culpa do sujeito passivo, e que, não sendo provada a culpa do agente, não poderá ser mantida tal exigibilidade. Já o ofício circular da DGCI n.º 1167, de 29/07/1991 considerou-os abrangidos pela Lei n.º 23/91, de 6 de Julho que concedida como que um "perdoão fiscal". Apesar disso, o STA, de forma não fundamentada, considerou que os juros compensatórios "destinam-se a ressarcir o Estado do atraso na liquidação, por motivo imputável ao contribuinte (...) e não têm assim a natureza de sanção", considerando que não lhes seria aplicável a amnistia - acórdão do STA de 06/05/1995, proferido no âmbito do processo 18625. No entanto, o mesmo STA, em acórdão de 19/10/1995 (caso Henrique & Costa, Ld.), considerou que os juros compensatórios "têm, é certo, natureza sancionatória, como a pena ou sanção aplicável pela infracção - multa, coma ou outra sanção -, mas, diferentemente desta, constitui indemnização ou compensação ao Estado devida pelo atraso na liquidação do imposto. A sanção penal ou contra-ordenacional tem natureza punitiva, implicando a reprovação do agente pelo facto por ele praticado, (...) tem como necessário pressuposto a culpa do agente", apesar desta diferente conclusão, o STA vem defendendo que, também assim, a amnistia não lhes seria aplicável. Posição exactamente contrária quanto à parte em que não seria de admitir a amnistia aos juros compensatórios e a que sufraga o STA em acórdão de 21/11/1998, onde se afirma que "nada impede, no plano dos princípios, que o legislador de amnistia afinja também os juros compensatórios de um imposto".

¹⁴⁴ Acerca da natureza jurídica, bem como dos problemas de aplicação dos juros compensatórios, vide SALDANHA SANCHES, José Luis, *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa*, Lisboa, 2000.

¹⁴⁵ Cfr. para estes e outros efeitos, Circular n.º 1072/2009, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, de 16 de Outubro de 2009; Circular n.º 111/2009, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, de 3 de Novembro de 2009.

Uma nota apenas para referir que o actual art.º 117.º do CIRC tem como epígrafe "obrigações declarativas", inserindo-se no capítulo sobre obrigações acessórias e de fiscalização, mais especificamente na secção sobre as obrigações acessórias dos sujeitos passivos - de facto, é sabido que a obrigação tributária não se esgota na obrigação principal, de pagamento do tributo.

A alínea b) do n.º 1 do art.º 117.º do CIRC, para a qual se remete, refere a declaração periódica de rendimentos, nos termos do art.º 120.º do mesmo diploma.

Por José Amorim

Os juros compensatórios visam ressarcir o Estado pelos prejuízos patrimoniais causados pelo retardamento na liquidação do imposto devido ou na entrega do imposto a pagar antecipadamente ou a reter no âmbito da substituição tributária ou ainda na obtenção do reembolso indevido.

Os prejuízos patrimoniais causados ao Estado resultam de uma conduta negligente do sujeito passivo, passível de ser responsabilizada civilmente, nos termos do art.º 483.º do Código Civil. Mas se não estiver demonstrada a culpabilidade do sujeito passivo (dolo ou negligência), no caso de a administração fiscal ou terceiro concorrer de algum modo para o atraso na liquidação, não devem ser liquidados juros compensatórios. Também não são devidos juros compensatórios quando o retardamento da liquidação se deve à divergência de critérios de qualificação de custos entre a administração fiscal e o contribuinte ou a um erro desculpável do contribuinte.

Relativamente à contagem dos juros compensatórios, estes são devidos a partir do termo do prazo para a apresentação da declaração de rendimentos até à correcção ou detecção da falta que motivou o retardamento da liquidação. São também devidos juros compensatórios se não tiver sido efectuado, total ou parcialmente, o pagamento especial por conta ou se houver atraso no pagamento especial por conta ou ainda se tiver recebido reembolso indevido até à data da correcção da falta que o motivou (n.º 3).

A contagem dos juros compensatórios faz-se nos termos dos n.ºs 3 a 8 do art.º 35.º da LGT. A taxa de juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados no art.º 559.º, n.º 1 do Código Civil.

Os juros compensatórios acrescem ao montante da própria dívida do imposto, devendo ser discriminado claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, bem como demonstrado o seu cálculo (n.º 9 do art.º 35.º da LGT).

Artigo 103.º · Anulações

1 - A Direcção-Geral dos Impostos procede officiosamente à anulação, total ou parcial, do imposto que tenha sido liquidado, sempre que este se mostre superior ao devido, nos seguintes casos:

- a) Em consequência de correcção da liquidação nos termos dos n.ºs 9 e 10 do artigo 90.º ou do artigo 100.º;
- b) Em resultado de exame à contabilidade;
- c) Devido à determinação da matéria colectável por métodos indirectos;
- d) Por motivos imputáveis aos serviços;
- e) Por duplicação de colecta.

2 - Não se procede à anulação quando o seu quantitativo seja inferior a € 24,94 ou, no caso de o imposto já ter sido pago, tenha decorrido o prazo de revisão officiosa do acto tributário previsto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(O actual art.º 103.º do CIRC Corresponde ao artigo 95.º, em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou o CIRC)

Doutrinalmente, podemos quase afirmar que todos os manuais de Direito Fiscal referem que os momentos da vida do imposto são quatro: incidência, lançamento, liquidação e cobrança. Tal subdivisão reflecte-se na própria sistematização do CIRC, pois a ordenação desta segue essa lógica.

A questão das anulações que agora aqui se comenta insere-se na fase da liquidação, prevendo-se que a DGI procede, por sua iniciativa, à anulação total ou parcial do imposto, sempre que este seja superior ao imposto efectivamente devido e nos casos taxativamente previstos no n.º 1 do art.º 103.º.

Em primeiro lugar, a alínea a) do n.º 1 do art.º 103.º refere-se à situação de correcção da liquidação, remetendo-se para o regime que se encontra previsto nos n.ºs 9 e 10 do art.º 90.º do CIRC, aliás disposição acerca do procedimento e forma da liquidação. Assim, durante o período de tempo em que decorrer o processo de liquidação de uma sociedade ou outra entidade [cfr. art.º 79.º, n.º 2, b) do CIRC], as liquidações (de imposto) são feitas anualmente e com base na matéria colectável provisoriamente determinada, devendo cobrar-se ou anular-se a diferença apurada, bem como poderá corrigir-se a liquidação antes do termo do prazo de caducidade, cobrando-se ou anulando-se as diferenças apuradas. Ora, face ao recurso a tais situações, deverá a Administração Fiscal anular a liquidação do imposto caso esta conduza a valores superiores aos devidos. Além disso, refere ainda a alínea a) deste n.º 1 do art.º 103.º do CIRC que, alternativamente, também poderá anular-se a liquidação em face do procedimento de liquidações correctivas no âmbito do regime da transparência fiscal¹⁴⁶.

Em segundo lugar, refere a alínea b) que poderá anular-se a liquidação que advenha de um exame à contabilidade que eventualmente tenha sido solicitado, pois nada indica que não possam haver erros e situações abusivas.

Prossegue a alínea c) com a referência à situação da determinação da matéria colectável por métodos indirectos^{147 148}, conjuntura que, pelos métodos “indiciários” que traz subjacentes, poderá levar a uma maior tributação do que a devida, procedendo-se por vezes à anulação da liquidação do imposto (no todo ou em parte) em virtude de discrepância (para mais) relativamente ao valor que seria efectivamente devido. Nesta situação, pensamos que a avaliação da anulação ou não do acto de liquidação deva ser feita casuisticamente, uma vez que muitas vezes se justifica sancionar (através de um pagamento de imposto superior ao devido) determinados comportamentos omissivos e dotados de falta de veracidade das declarações do contribuinte. Quanto à alínea d), esta engloba os casos de eventuais erros imputáveis à Administração Tributária, sejam erros de cálculo, erros de escrita, erros de notificação, lapsos de introdução de dados, etc., factos que obviamente legitimam a anulação da liquidação.

Além disso, na alínea e) refere-se o caso de “duplicação de colecta” que, mais não é, do que a situação de, não obstante já ter decorrido o pagamento, a Administração Fiscal vir exigir do mesmo sujeito passivo um novo um tributo com a mesma natureza, em relação ao mesmo facto tributário e relacionado com o mesmo período temporal¹⁴⁹. No caso de verificar-se tal ilegalidade, a Administração Fiscal poderá também proceder oficiosamente à anulação da liquidação do tributo.

Finalmente, refere o n.º 2 da disposição em análise que não poderá haver anulação oficiosa da liquidação caso o seu quantitativo não ultrapasse o montante de € 24,94 (por uma questão de economia e racionalidade nos custos de cumprimento), não se procedendo também à anulação oficiosa da liquidação na hipótese de o imposto já ter sido pago e encontrando-se esgotado o prazo prescrito no art.º 78.º da LGT, para o qual se remete nesta disposição, de forma explícita.

¹⁴⁶ Cfr. art.º 6.º do CIRC.

¹⁴⁷ Breves palavras apenas para referir que o procedimento de avaliação, em geral, se encontra regulado nos art.ºs 81.º e seguintes da LGT, tratando-se, nesse capítulo, quer da avaliação directa, quer da avaliação indirecta. A regra será a avaliação directa (cfr. art.º 81.º, art.º 82.º, n.º 1 e art.º 83.º, n.º 1, todos da LGT), mas a avaliação indirecta adquire um carácter subsidiário (ou até mesmo sancionatório), importando atender ao disposto no art.º 82.º, n.º 2 (para a competência, que será da Administração Tributária), 82.º, n.º 2 (para os fins “determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”) e art.º 85.º, n.º 1 (subsidiariedade da avaliação indirecta), todos da LGT. Além disso, e de acordo com o art.º 85.º, n.º 2 do mesmo diploma, “A avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa”. No entanto, nos art.ºs 87.º e seguintes da LGT encontra-se regulada a avaliação indirecta, mais especificamente. Assim, o art.º 87.º enuncia os casos taxativos que permitem o recurso ao método da avaliação indirecta, prendendo-se às hipóteses enunciadas com a questão das manifestações do fortuna (do art.º 89.º-A da LGT), bem como com impossibilidades de outros ordens para a determinação da matéria tributável, nomeadamente divergências e situações duvidosas que façam com que legitimamente se questione a veracidade das declarações do contribuinte. Já o art.º 88.º, sob a epígrafe “impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável”, elenca os critérios que determinam a avaliação indirecta, prendendo-se com falta de cumprimento de obrigações declarativas, contabilísticas e fiscais, recusa de exibição, insuficiências e/ou situações flagrantes de discrepância.

¹⁴⁸ Algumas referências bibliográficas a propósito desta temática: BRÁS, Carlos, *Impostos (Teoria Geral)*, 2006, CAMACHO PALMA, Rui, “*Des métodos indiciários no processo tributário*”, in Fisco, n.º 82/83, 1997, CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Almedina, Coimbra, 2006, SALDANHA SANCHES, José Luís, *A quantificação da obrigação tributária - deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1995, RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presumida do rendimento*, Almedina, 2010.

¹⁴⁹ Existe variadíssima jurisprudência sobre este assunto, da qual é exemplo o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul datado de 02-06-2009 e proferido no âmbito do processo 03061703. Trata-se aqui de uma questão de duplicação de colecta em sede de oposição à execução fiscal, o que se torna um vício de ilegalidade imputável à Administração Fiscal.

Por José Amorim

A DGCI procede oficiosamente à anulação, total ou parcial, do imposto indevido que tenha sido liquidado nas situações previstas nas al. a) a e) do n.º 1. Caso a DGCI não proceda à respectiva anulação, o contribuinte tem sempre a possibilidade de reclamar, impugnar ou solicitar a revisão da liquidação nos termos estabelecidos nos art.ºs 68.º a 70.º, e 99.º e segs do Código de Procedimento e Processo Tributário e no art.º 78.º da Lei Geral Tributária.

Para compensar o contribuinte pelo pagamento indevido de uma prestação tributária, são devidos ao contribuinte juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços das finanças, para além de que são também devidos juros indemnizatórios, nos termos do n.º 3 do art.º 43.º da LGT, nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária;
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

A taxa de juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios (n.º 4 do art.º 43.º da LGT) e é contada dia a dia, sendo actualmente a taxa de juros legais de 4% ao ano (Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril).

CAPÍTULO VI - PAGAMENTO

SECÇÃO I - ENTIDADES QUE EXERÇAM, A TÍTULO PRINCIPAL, ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA

Artigo 104.º · Regras de pagamento

1 - As entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto nos termos seguintes:

- a) Em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respectivo período de tributação;
- b) Até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias entregues por conta;
- c) Até ao dia do envio da declaração de substituição a que se refere o artigo 122.º, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias já pagas.

2 - Há lugar a reembolso ao sujeito passivo quando:

3 - O reembolso é efectuado, quando a declaração periódica de rendimentos for enviada no prazo legal e desde que a mesma não contenha erros de preenchimento, até ao fim do 3.º mês seguinte ao do seu envio.

4 - Os sujeitos passivos são dispensados de efectuar pagamentos por conta quando o imposto do exercício de referência para o respectivo cálculo for inferior a € 199,52.

5 - Se o pagamento a que se refere a alínea a) do n.º 1 não for efectuado nos prazos aí mencionados, 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, ou, em caso de mero atraso, até à data da entrega por conta, devendo, neste caso, ser pagos simultaneamente.

6 - Não sendo efectuado o reembolso no prazo referido no n.º 3, acrescem à quantia a restituir juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

7 - Não há lugar ao pagamento a que se referem as alíneas b) e c) do n.º 1 nem ao reembolso a que se refere o n.º 2 quando o seu montante for inferior a € 24,94.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Regulamenta este artigo quer o pagamento da dívida tributária ao Ente Público credor, quer o reembolso a que o Contribuinte tem direito quando já pagou IRC em excesso, ou como acima referimos, trata este artigo de densificar as normas que promovem o cumprimento da obrigação principal - pagamento do imposto calculado com a emissão do acto administrativo ablativo da liquidação do IRC.

N.º 1

Este número densifica as regras jurídicas disciplinadoras das datas em que o Contribuinte deve efectuar o pagamento do IRC devido ao Estado.

N.º 1, alínea a)

Esta alínea trata dos pagamentos por conta do imposto devido a final pelo Contribuinte, aproximando-se por esta via a entrega do tributo com a ocorrência dos factos tributários de e na sua formação sucessiva, subdividindo-se por sua vez em duas hipotéticas situações:

- Os Contribuintes cujo período fiscal de tributação seja coincidente com o ano civil que devem efectuar três pagamentos por conta nos meses de Julho, Setembro e quinze de Dezembro do próprio exercício fiscal;
- Os Contribuintes que tenham optado por um período fiscal de tributação que não coincida com o ano civil, que devem efectuar os seus três pagamentos por conta no sétimo e nono mês, assim como no dia quinze do décimo segundo mês de cada um desses períodos fiscais.

N.º 1, alínea b)

Como o IRC impõe como regra geral a obrigação da autoliquidação do tributo, a efectuar pelo Contribuinte aquando da sua entrega da declaração periódica de rendimentos, o legislador impôs que o Contribuinte proceda também ao pagamento do IRC devido ao Ente Público, tendo-se contudo em atenção que apenas tem obrigação de pagar o imposto que resulta da diferença entre o valor total auto-calculado deduzido de todas as importâncias que já deram entrada nos Cofres do Estado por conta do imposto devido a final, ou seja, é aqui chegado o momento para acertar contas com o credor da prestação tributária, restando ao Contribuinte a obrigação de pagar apenas e só o tributo ainda em falta relativamente ao período fiscal de tributação.

N.º 1, alínea c)

Esta alínea está umbilicalmente ligada às de declarações periódicas de rendimentos substitutivas que o Sujeito Passivo tenha que entregar quando nas anteriores declarações tenha cometido erros de autoliquidação e de que resultaram valores de tributos inferiores àqueles a que o credor Tributário tinha direito, ou seja, quando o Contribuinte nestas declarações de substituição calcule um crédito tributário superior àquele que já deu entrada nos Cofres do Estado, fica assim obrigado a pagar-lhe a diferença positiva até ao dia em proceder à entrega dessa nova declaração de substituição autoliquidada.

N.º 2

Neste número estão densificadas as regras jurídicas que disciplinam a obrigação imposta ao Ente Público de devolver ao Contribuinte o excesso de tributo que tenha já recebido a mais por conta do IRC devido a final, isto é, plasma-se aqui o princípio da proporcionalidade em que cada Sujeito Passivo - aqui densificados nas pessoas colectivas - apenas é obrigado a contribuir para a comunidade na medida da sua capacidade contributiva, medida e analisada pelo valor da taxa dos tributos que legalmente incide sobre a matéria colectável, devolvendo-se sempre ao Contribuinte os valores monetários que já tenham sido entregues ao Ente Público e que excedam aquela dimensão da capacidade contributiva.

N.º 2, alínea a)

Esta alínea impõe ao Estado que devolva integralmente os pagamentos por conta do imposto devido a final que já tenha recebido quando o valor final do tributo for inferior à totalidade daqueles pagamentos por conta;

N.º 2, alínea b)

Esta alínea é uma sequência lógica da anterior, ao impor uma restituição parcial dos pagamentos por conta do imposto devido a final e quando estes apenas sejam parcialmente excedentários relativamente ao valor total final do tributo, e na exacta medida desse excesso.

N.º 3

Este número é o corolário da aplicação do princípio da boa-fé e da celeridade procedimental porque os sujeitos da relação jurídico-tributária devem pautar as suas actuações, impondo-se ao Ente Público que restitua o IRC que a mais tem nos seus Cofres dentro do prazo dos três meses seguintes após a recepção daquela declaração, impondo-se como premissa, evidentemente, que o Contribuinte tenha escrupulosamente respeitado o prazo legal da entrega da declaração periódica de rendimentos e sem incorporar nela qualquer erro, isto é, desde que tenha cumprido aqueles princípios, ou seja, o legislador balizou um tempo que considerou

suficiente para a Administração Tributária avaliar a actuação do Contribuinte e restituir-lhe o que a mais tem nos seus cofres.

N.º 4

Densifica-se aqui o princípio da desburocratização da Administração Pública, ao dispensar-se o Sujeito Passivo de efectuar qualquer pagamento por conta do imposto devido a final quando no período de tributação que serve de referência ao seu cálculo o Sujeito Passivo apenas tenha sido tributado em valor inferior a € 199,52, isto é, entendeu o legislador, e bem quanto a nós, que o valor de cada um dos três pagamentos por conta seria de tal modo diminuto que não justificava todo o tempo dispendido no cumprimento e controlo de tal obrigação.

N.ºs 5 e 6

Integrou o legislador nestes número consequências jurídicas negativas para o incumpridor - Contribuinte ou Ente Público - dos prazos legais dos pagamentos por conta do imposto ou do reembolso, sujeitando os primeiros a juros compensatórios contados dia a dia e desde o fim do prazo em que deviam ter sido efectuados até ao momento em que o sejam, ou devam ser, considerados como tal, e o segundo a juros indemnizatórios - de igual taxa - quando não se proceda ao reembolso no prazo legal e contados dia a dia desde o fim desse prazo até à data do cumprimento daquela obrigação, ou seja, plasma-se aqui na plenitude a paridade da aplicação do princípio da igualdade entre as partes na relação jurídico-tributária.

N.º 7

Introduziu-se aqui, e mais uma vez, o princípio da desburocratização, ao impor-se que não se processe qualquer acto administrativo que leve a um incómodo tal para as partes que não tenha a mínima justificação financeira, ou seja, entendeu o legislador, e bem, que há um valor mínimo monetário do qual se deve partir para se justifiquem as burocracias inerentes aos actos administrativos necessários à cobrança de tributos, considerando que tais burocracias não são justificáveis - para qualquer das partes dessa relação - quando o seu montante não seja igual ou superior a € 24,94, ou a também vulgar e impropriamente designada por «isenção técnica».

Ver

CIRC: Artigo 89.º - Competências para a liquidação; Artigo 102.º - Juros compensatórios; Artigo 109.º - Falta de pagamento do imposto autoliquidado; Artigo 113.º - Local de pagamento; Artigo 115.º - Responsabilidade pelo pagamento no regime especial de tributação dos grupos de sociedades; Artigo 120.º - Declaração periódica de rendimentos.

LGT: Artigo 35.º - Juros compensatórios; Artigo 40.º - Pagamento e outras formas de extinção das prestações tributárias; Artigo 43.º - Juros indemnizatórios; Artigo 44.º - Juros de mora.

Doutrina administrativa

Circular N.º 8, de 16/02/1990 - Direcção de Serviços do IRC - Regime de Transparência Fiscal aplicável às sociedades de profissionais - Pagamentos por conta;

Circular N.º 12, de 07/08/1997 - Direcção de Serviços do IRC - Período de tributação diferente do ano civil; Ofício-Circulado N.º 20119/2006, de 22/09 - Direcção de Serviços do IRC - Declaração de limitação de pagamentos por conta IRC.

Por José Amorim

Os prazos legais de pagamento voluntário do imposto diferem consoante o imposto seja autoliquidado (caso em que o pagamento deve ser efectuado nos termos previstos nos art.ºs 104.º, 108.º e 109.º do CIRC) ou liquidado pelos serviços das finanças, caso em que o sujeito passivo é notificado para pagamento no prazo de 30 dias a contar da notificação (artigo 110.º do CIRC).

No caso de autoliquidação, o Código estabelece regras diferentes consoante as entidades residentes e não residentes com estabelecimento estável em território português exerçam ou não, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

As que exercem uma dessas actividades devem proceder ao pagamento do imposto em três pagamentos por conta, com vencimento em Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respectivo período de tributação [al. a)]. A diferença que existir entre o imposto calculado e devido a final e as importâncias entregues por conta deve ser entregue até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos [al. b)] ou até ao dia do envio da declaração de substituição a que se refere o artigo 122.º [al. c) do art.º 104.º].

As que não exercem uma qualquer dessas actividades são obrigadas a efectuar o pagamento do imposto até ao último dia do prazo estabelecido para o envio da declaração periódica de rendimentos ou, em caso de declaração de substituição, até ao dia do seu envio (art.º 108.º, n.º 1).

Se o pagamento não for efectuado nos prazos referidos no n.º 1, começam a correr imediatamente juros compensatórios, nos termos do art.º 35.º da LGT.

Se houver reembolso do imposto pago, este deve ser efectuado quando o valor apurado na declaração, líquido das deduções a que se referem os n.ºs 2 e 4 do artigo 90.º, for negativo, ou não sendo negativo, for inferior ao valor dos pagamentos por conta, pela respectiva diferença (n.º 2), devendo o reembolso ser efectuado até ao fim do 3.º mês seguinte ao do seu envio (n.º 3).

Artigo 104.º-A · Pagamento da derrama estadual

1 - As entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável devem proceder ao pagamento da derrama estadual nos termos seguintes:

- a) Em três pagamentos adicionais por conta, de acordo com as regras estabelecidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º;
- b) Até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º, pela diferença que existir entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias entregues por conta nos termos do artigo 105.º-A;
- c) Até ao dia do envio da declaração de substituição a que se refere o artigo 122.º, pela diferença que existir entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias já pagas.

2 - Há lugar a reembolso ao sujeito passivo, pela respectiva diferença, quando o valor da derrama estadual apurado na declaração for inferior ao valor dos pagamentos adicionais por conta.

3 - São aplicáveis às regras de pagamento da derrama estadual não referidas no presente artigo as regras de pagamento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, com as necessárias adaptações.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Este artigo plasma as normas jurídicas que regulamentam a cobrança de um imposto adicional recentemente introduzido neste código e cujas normas densificadoras da sua incidência, determinação da matéria colectável, liquidação e taxa estão disciplinadas no artigo 87.º-A¹⁵⁰.

¹⁵⁰ O CIRC está transformado num código que, além de disciplinar o tributo que lhe dá o nome - IRC, incorpora em si uma panóplia de outros impostos, quer indirectos, quer directos, e que são para nós evidências das múltiplas complexidades que qualquer sistema fiscal acarreta na sua génese. É para nós patente que a legislação fiscal é uma designação actualizada, e em forma de lei, da acção política que a cada momento os órgãos democráticos competentes entendem implementar nas múltiplas vivências coevas e inter-relacionadas que entre si têm de se interligar na complexidade de um sistema económico-financeiro e social. Por tal, e face à incapacidade demonstrada de regulamentar essa actividade económica financeira e social, cada vez mais são utilizadas autênticas normas anti-abuso que transformam os diplomas legislativos numa miríade de regras jurídicas disciplinadoras de tributos que na sua génese se afastam, quanto a nós, do espírito primário que esteve na *mens legislatoris*. Exemplo por excelência desta nossa visão são os artigos - 23.º Gastos - relativamente às múltiplas limitações impostas à sua aceitação para a determinação do lucro tributável, e o artigo 88.º Taxas de tributação autónoma - que configuram autênticas tributações sobre as despesas enqueritadas num código cuja matriz é de uma tributação directa sobre rendimentos periódicos.

Atente-se que o legislador verteu aqui, quer *ex novo*, quer por remissão introversa, as regras que já disciplinavam a cobrança e eventual reembolso do IRC, e densificadas no artigo anterior, remetendo-se o leitor para os comentários que ali tecemos.

Ver

CIRC: Artigo 87.º-A - Derrama estadual.

Doutrina administrativa

Ofício-Circulado N.º 20150/2011 - 21/02 - DSIRC - Regime especial de tributação de grupos de sociedades. Regras de preenchimento da declaração Mod. 22 quanto à liquidação da derrama estadual.

Artigo 105.º - Cálculo dos pagamentos por conta

1 - Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º relativamente ao período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos, líquido da dedução a que se refere a alínea d) do n.º 2 do mesmo artigo.

2 - Os pagamentos por conta dos sujeitos passivos cujo volume de negócios do período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos seja igual ou inferior a € 498.797,90 correspondem a 70% do montante do imposto referido no número anterior, repartido por três montantes iguais, arredondados, por excesso, para euros.

3 - Os pagamentos por conta dos sujeitos passivos cujo volume de negócios do período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos seja superior a € 498.797,90 correspondem a 90% do montante do imposto referido no n.º 1, repartido por três montantes iguais, arredondados, por excesso, para euros.

4 - No caso referido na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º, o imposto a ter em conta para efeitos do disposto no n.º 1 é o que corresponderia a um período de 12 meses, calculado proporcionalmente ao imposto relativo ao período aí mencionado.

5 - Tratando-se de sociedades de um grupo a que seja aplicável pela primeira vez o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, os pagamentos por conta relativos ao primeiro período de tributação são efectuados por cada uma dessas sociedades e calculados nos termos do n.º 1, sendo o total das importâncias por elas entregue tomado em consideração para efeito do cálculo da diferença a pagar pela sociedade dominante ou a reembolsar-lhe, nos termos do artigo 104.º.

6 - No período de tributação seguinte àquele em que terminar a aplicação do regime previsto no artigo 69.º, os pagamentos por conta a efectuar por cada uma das sociedades do grupo são calculados nos termos do n.º 1 com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período de tributação anterior se não estivessem abrangidas pelo regime.

7 - No período de tributação em que deixe de haver tributação pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, observa-se o seguinte:

- a) Os pagamentos por conta a efectuar após a ocorrência do facto determinante da cessação do regime são efectuados por cada uma das sociedades do grupo e calculados da forma indicada no número anterior;
- b) Os pagamentos por conta já efectuados pela sociedade dominante à data da ocorrência da cessação do regime são tomados em consideração para efeito do cálculo da diferença que tiver a pagar ou que deva ser -lhe reembolsada nos termos do artigo 104.º.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Ao ser imposto aos Contribuintes a obrigação de efectuarem periodicamente pagamentos por conta do imposto devido a final - veja-se a alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º e os comentários que ali tecemos - era mister criarem-se as regras disciplinadoras do seu cálculo e das quais este artigo trata.

N.ºs 1, 2, 3 e 4

Nestes números disciplinam o *modus operandi* que levam ao cálculo de cada um dos pagamentos por conta que os Sujeitos Passivos têm que efectuar no decurso do período de tributação, quer este coincida ou não com o ano civil.

A fórmula de determinação de cada um dos três pagamentos por conta do imposto devido a final, e que cada Contribuinte tem de pagar no decurso do período de tributação, resultante da conjugação dos n.ºs 1, 2, 3 e 4 do artigo 105.º com o n.º 1 e alínea d) do n.º 2 do artigo 90.º, todos deste CIRC, pode ser traduzida pela seguinte expressão:

| Cálculo de cada "Pagamento por Conta" a pagar no período de tributação | |
|--|--|
| Volume de negócios de "n-1" ** | Cálculo de cada pagamento por conta de "n" * |
| Até € 498 797,90 | (Colecta de "n-1" - Retenções na fonte de "n-1") x 70% *** |
| | 3 |
| Superior a € 498 797,90 | (Colecta de "n-1" - Retenções na fonte de "n-1") x 90% *** |
| | 3 |

* n = Período de tributação em relação aos quais têm que ser pagos os "Pagamentos por Conta".

** n-1 = Período de tributação anterior àquele a que se referem os "Pagamentos por Conta".

*** O valor aqui apurado será arredondado, por excesso, para euro.

N.ºs 5, 6 e 7

Disciplinam-se nestes números o cálculo dos pagamentos por conta devidos pelo «Regime especial de tributação dos grupos de sociedades», e que apesar de serem calculados através da aplicação da mesma fórmula que acima inserimos, apenas se disciplinam aqui algumas particularidades específicas, a saber:

I. No primeiro exercício de tributação cada uma das sociedades enquadrada no grupo efectua e paga o seu próprio pagamento por conta, competindo contudo à sociedade dominante considerar na autoliquidação a que procede, na declaração periódica anual de rendimentos do grupo os pagamentos por conta efectuados por cada uma daquelas sociedades;

II. No exercício seguinte àquele a que termina a aplicação do regime especial de tributação, já compete a cada uma daquelas sociedades proceder ao seu cálculo e pagamento dos pagamentos por conta, mas tendo como premissa o hipotético imposto que suportaria no exercício anterior e calculado como se já então não incorporasse o grupo.

Ver

CIRC: Artigo 104.º, n.º 1 e alínea a) - Datas dos pagamentos por conta; Artigo 107.º - Limitações aos pagamentos por conta.

Por José Amorim

Os pagamentos por conta são calculados com base no IRC liquidado no exercício anterior àquele em que são efectuados esses pagamentos, líquido das retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso, isto é, a colecta menos as retenções na fonte. Para as empresas com um volume de negócios, referente ao período de tributação imediatamente anterior, igual ou inferior a € 498.797,90, o pagamento por conta corresponde a 70% do valor referido no n.º 1 do art. 105.º, repartido em três partes iguais, arredondadas por excesso para euros.

Pagamento por conta = (IRC pago no ano anterior - retenções na fonte feitas no ano anterior) x 70%.

Para empresas com um volume de negócios, referente ao período de tributação imediatamente anterior, superior a € 498.797,90, o pagamento por conta corresponde a 90% do valor referido no n.º 1 do art. 105.º, repartido em três partes iguais, arredondadas por excesso para euros.

Pagamento por conta = (IRC pago no ano anterior - retenções na fonte feitas no ano anterior) x 90%.

Os pagamentos são efectuados em Julho, Setembro e Dezembro. No caso da colecta não corresponder a um ano inteiro de tributação, o imposto a ter em conta é o que corresponderia a um período de 12 meses, calculado proporcionalmente ao imposto relativo ao período aí mencionado (n.º 4).

No caso de grupos de sociedades, os pagamentos por conta são calculados diferentemente conforme se trata do primeiro período de tributação ou de períodos de tributação seguintes. No primeiro período, os pagamentos por conta são efectuados por cada uma das sociedades, sendo o total das importâncias pagas tomado em consideração para efeito de cálculo da diferença a pagar pela sociedade dominante ou a reembolsar-lhe, nos termos do artigo 104.º (n.º 5).

No período de tributação seguinte à aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, os pagamentos por conta são efectuados por cada uma das sociedades, sendo calculados com base no imposto que lhes teria sido liquidado no período anterior se não estivessem abrangidas pelo regime especial (n.º 6).

Artigo 105.º-A · Cálculo do pagamento adicional por conta

1 - As entidades obrigadas a efectuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta devem efectuar o pagamento adicional por conta nos casos em que no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual nos termos referidos no artigo 87.º-A.

2 - O valor dos pagamentos adicionais por conta devidos nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º-A é igual ao montante resultante da aplicação das taxas previstas na tabela seguinte sobre a parte do lucro tributável superior a € 1 500 000 relativo ao período de tributação anterior:

| Lucro tributável (em euros) | Taxas (em percentagens) |
|--|-------------------------|
| De mais de 1 500 000 até 10 000 000..... | 2,5 |
| Superior a 10 000 000..... | 4,5 |

3 - 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 2,5%; outra, igual ao lucro tributável que exceda € 10 000 000, à qual se aplica a taxa de 4,5%.

4 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, é devido pagamento adicional por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Impõe-se neste artigo àqueles Contribuintes que são sujeitos ao pagamento da «*Derrama estadual*», a obrigação de no primeiro exercício seguinte em que ficaram sujeitos àquele adicional, que procedam igualmente durante este período de tributação a pagamentos adicionais por conta dessa «*Derrama estadual*», calculada da seguinte forma:

| Lucro tributável de "n-1" | Taxa |
|---|------|
| 1. Desde € 1.500.000 até € 10.000.000 | 2,5% |
| 2. Se superior a € 10.000.000 divide-se em duas partes: | |
| 2.1. Diferença entre € 1.500.000 e € 10.000.000 (€ 8.500.000) | 2,5% |
| 2.2. Excesso de € 10.000.000 | 4,5% |

Aplicável aos períodos de tributação iniciados em/após 1 de janeiro de 2012

Para o cálculo e pagamento destes pagamentos adicionais por conta não tem qualquer relevância o «Regime especial de tributação dos grupos de sociedades», uma vez que é a cada uma daquelas sociedades de *per si* que é devido o seu cálculo.

Ver

CIRC: Artigo 87.º-A - Derrama estadual.

Por José Amorim

O pagamento adicional por conta é devido pelas entidades sujeitas ao pagamento da derrama estadual, de acordo com o período de tributação anterior. O valor do pagamento adicional por conta a efectuar pelas entidades obrigadas a tais pagamentos é calculada da seguinte maneira:

- O lucro tributável entre € 1.500.000 e € 10.000.000 é tributado à taxa de 2,5%;
- A parte do lucro tributável superior a € 10.000.000 é dividida em duas partes: uma, igual a € 8.500.000, correspondente à diferença entre os € 1.500.000 e os € 10.000.000, à qual se aplica a taxa de 2,5%; outra, igual ao lucro tributável que exceda € 10.000.000, à qual se aplica a taxa de 4,5% (n.º 2).

O pagamento adicional por conta é repartido por três montantes iguais e é efectuado nos meses de Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável.

Artigo 106.º - Pagamento especial por conta

1 - Sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º, os sujeitos passivos aí mencionados ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respectivo.

2 - 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.

3 - Ao montante apurado nos termos do número anterior deduzem-se os pagamentos por conta calculados nos termos do artigo anterior, efectuados no período de tributação anterior.

4 - Para efeitos do disposto no n.º 2, o volume de negócios corresponde ao valor das vendas e dos serviços prestados.

5 - No caso dos bancos, empresas de seguros e outras entidades do sector financeiro para as quais esteja prevista a aplicação de planos de contabilidade específicos, o volume de negócios é substituído pelos juros e rendimentos similares e comissões ou pelos prémios brutos emitidos e comissões de contratos de seguro e operações consideradas como contratos de investimento ou contratos de prestação de serviços, consoante a natureza da actividade exercida pelo sujeito passivo.

6 - Nos sectores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto automóvel e de álcool e bebidas alcoólicas podem não ser considerados, no cálculo do pagamento especial por conta, os impostos abaixo indicados, quando incluídos nos rendimentos:

- a) Impostos especiais sobre o consumo (IEC);
- b) Imposto sobre veículos (ISV).

7 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, quando não for possível determinar os impostos efectivamente incluídos nos rendimentos podem ser deduzidas as seguintes percentagens:

- a) 50% nos rendimentos relativos à venda de gasolina;
- b) 40% nos rendimentos relativos à venda de gasóleo;
- c) 60% nos rendimentos relativos à venda de cigarros;
- d) 10% nos rendimentos relativos à venda de cigarrilhas e charutos;
- e) 30% nos rendimentos relativos à venda de tabacos de corte fino destinados a cigarros de enrolar;
- f) 30% nos rendimentos relativos à venda dos restantes tabacos de fumar.

8 - Para efeitos do disposto do n.º 2, em relação às organizações de produtores e aos agrupamentos de produtores do sector agrícola que tenham sido reconhecidos ao abrigo de regulamentos comunitários, os rendimentos das actividades para as quais foi concedido o reconhecimento são excluídos do cálculo do pagamento especial por conta.

9 - *Revogado*

10 - O disposto no n.º 1 não é aplicável no período de tributação de início de actividade e no seguinte.

11 - Ficam dispensados de efectuar o pagamento especial por conta:

- 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 actividade a que se refere o artigo 33.º do Código do IVA.

12 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, é devido um pagamento especial por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última as obrigações de determinar o valor global do pagamento especial por conta, deduzindo o montante dos pagamentos por conta respectivos, e de proceder à sua entrega.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

O primeiro comentário que nos merece este artigo traduz-se numa assunção plena e demonstrativa da incapacidade do legislador, e consequentes estruturas administrativas aplicadoras do regime jurídico-tributário, de conseguirem reduzir substancialmente a evasão e fraude fiscal, deitando, por conseguinte, mão a normas fiscais anti-elisão numa tentativa de minimização desses danos para os cofres do Estado.

Fruto disso é assim criado um pretensio «Imposto mínimo garantido» capaz de a partir do terceiro exercício posterior ao início da actividade empresarial, conseguir gerar para os cofres do Estado o que apelidaríamos de «colecta mínima garantida».

Atente-se que o Contribuinte tem a plena capacidade de pedir a devolução daquela «colecta mínima garantida» no caso de não ter tido a possibilidade de a absorver até ao quarto exercício seguinte àquele a que a mesma se reporta, contudo tal capacidade está acentuadamente restringida através rituais formais junto da Administração Tributária, como expressamente sobressai da análise do n.º 3 do artigo 93.º deste código, acarretando consequentemente gastos para o Sujeito Passivo com tal desiderato.

Esta «colecta mínima garantida» vem, aliás, na linha de outras normas anti-elisão inseridas neste código e às quais já fizemos referência, nomeadamente no artigo - 23.º *Gastos* - relativamente às múltiplas limitações impostas à sua aceitação para a determinação do lucro tributável, e no artigo 88.º - *Taxas de tributação autónoma* - que configuram autênticas tributações sobre as despesas enxertadas num código cuja matriz é de uma tributação directa sobre o rendimento.

Tenha-se em atenção que após o terceiro exercício posterior ao início da actividade empresarial o Contribuinte só fica dispensado de efectuar estes «pagamentos especiais por conta» desde que se verifique uma das seguintes hipóteses:

- I. Desde a data da instauração dum processo de insolvência e de recuperação de empresa;
- II. Tenha cessado a sua actividade de venda e prestação de serviços, mas devidamente demonstrada à Administração Tributária através da entrega da declaração de cessação de actividade de acordo com o artigo 33.º do CIVA.

É óbvio que tratando-se aqui de se criar uma norma anti-elisão ao IRC, os Sujeitos Passivos que estejam totalmente isentos deste imposto não têm qualquer obrigação de efectuar estes pagamentos. Referimos, ainda, que quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, todas as sociedades do grupo estão sujeitas a este tipo concreto de pagamentos, sendo os mesmos concretizados pela sociedade dominante.

A fórmula de determinação dos «pagamentos especiais por conta» pode ser traduzida pela seguinte expressão:

| Cálculo de cada Pagamento Especial por Conta a pagar no período de tributação | |
|---|--|
| Volume de negócios de "n-1" ** | Valor de cada prestação do pagamento especial por conta de "n" * |
| Até € 100 000 | $\frac{€ 1\ 000 - \text{Pagamentos por conta de "n-1" **}}{2}$ |
| De € 100 000 até 34 600 000 ... | $\frac{[€ 1\ 000 + 20\% (\text{Vol. de negócios de "n-1" **} - € 100\ 000)] - \text{Pagamentos por conta de "n-1" **}}{2}$ |
| Superior a € 34 600 000 | $\frac{€ 70\ 000 - \text{Pagamentos por conta de "n-1" **}}{2}$ |

* n = Período de tributação em relação aos quais têm que ser pagos os "Pagamentos por Conta".

** n-1 = Período de tributação anterior àquele a que se referem os "Pagamentos por Conta".

Ver

CIRC: Artigo 93.º - Pagamento especial por conta.

Doutrina administrativa

Ofício-Circulado 91-GAB/98, de 05/03 - Direcção-Geral dos Impostos - IRC - Pagamento especial por conta - Guia de pagamento;

Ofício-Circulado n.º 82/98, de 18/03 - Direcção-Geral dos Impostos - Instruções sobre o pagamento especial por conta de IRC;

Ofício-Circulado 20026, de 29/06/2000 - Direcção de Serviços do IRC - Reembolso do Pagamento Especial por Conta.

Por José Amorim

Independentemente da obrigação de efectuar pagamentos por conta, as entidades residentes e não residentes com estabelecimento estável em território português, que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, são obrigadas a efectuar o pagamento especial por conta (PEC) durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respectivo.

O PEC só não é aplicável às sociedades de transparência fiscal, aos sujeitos passivos isentos nos termos dos art.ºs 9.º e 10.º CIRC, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com carácter definitivo, aos sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e aos sujeitos passivos que tenham cessado a actividade para efeitos de IVA. Mas, os sujeitos passivos que no ano anterior auferiram apenas rendimentos isentos e no presente exercício obtenham rendimentos não isentos estão sujeitos aos limites mínimos aqui previstos.

O cálculo do PEC baseia-se no volume de negócios e nos pagamentos por conta do ano anterior. O PEC corresponde a 1% do volume de negócios do exercício anterior deduzido dos pagamentos por conta efectuados no exercício anterior, com o limite mínimo de € 1.000. Quando 1% do volume de negócios for superior a € 1.000, o valor de referência será igual a: $1.000 + 20\% \times \text{excedente de € 1.000}$. Este valor não poderá ser superior a € 70.000. O limite mínimo é de € 1.000 e o limite máximo é de € $1.000 + 20\%$ do excedente com o limite de € 70.000. O PEC calculado, se positivo, é sempre devido. De notar que, independentemente dos resultados apurados, os sujeitos passivos estão sujeitos a uma tributação mínima.

Este pagamento é dedutível à colecta do próprio exercício, até à sua concorrência, ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte (art.º 93.º, n.º 1), depois de efectuadas as deduções referidas nas al. a) e b) do n.º 2 do art.º 90.º. Se não for possível proceder à dedução devido a insuficiência de colecta, o valor será reembolsado ao sujeito passivo. O PEC só não é devido no exercício do início da actividade e no exercício seguinte (n.º 10). A parte que não puder ser deduzida por insuficiência de colecta só será reembolsável a pedido da empresa, mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade (n.º 2 do art.º 93.º).

No caso de tributação dos grupos de sociedades, o PEC é devido por cada uma das sociedades dominadas, mas deverá ser efectuado pela sociedade dominante (n.º 12).

Artigo 107.º · Limitações aos pagamentos por conta

1 - Se o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta já efectuado é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do período de tributação, pode deixar de efectuar novo pagamento por conta.

2 - Verificando-se, face à declaração periódica de rendimentos do exercício a que respeita o imposto, que, em consequência da suspensão da entrega por conta prevista no número anterior, deixou de ser paga uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar a juros compensatórios desde o termo do prazo em que cada entrega deveria ter sido efectuada até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior.

3 - Se a entrega por conta a efectuar for superior à diferença entre o imposto total que o sujeito passivo julgar devido e as entregas já efectuadas, pode aquele limitar o pagamento a essa diferença, sendo de aplicar o disposto nos números anteriores, com as necessárias adaptações.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Na sequência da análise que já fizemos ao regime dos «pagamentos por conta» do imposto devido a final e que o Contribuinte tem que efectuar durante o período de tributação, evidenciamos o facto de os mesmos, entre outros aspectos, tentarem aproximar o imposto devido a final com a formação sucessiva no tempo dos factos tributários que integram a matéria colectável respeitante a um exercício fiscal, impondo-se assim que o Sujeito Passivo faça entregas parciais e parcelares do presumível imposto devido a final em cada período de tributação.

Com este artigo pretende o legislador criar mecanismos dos quais o Contribuinte possa deitar mão, quando, após a realização do primeiro pagamento por conta, verificar em qualquer momento seguinte que o previsível imposto devido a final será inferior a parte ou à totalidade dos pagamentos por conta que ainda devam ser feitos.

Nestas circunstâncias fica dispensado de efectuar qualquer outro pagamento por conta, ou de proceder ao pagamento do necessário para entregar nos Cofres do Estado o montante por si previsível de imposto ainda em falta e que corresponderá

à totalidade do IRC que irá autoliquidar.

Com o intuito claro de evitar quaisquer tentativas de abuso destas faculdades, o legislador impôs ao Contribuinte que quando proceder à autoliquidação e verificar que deixou de entregar nos cofres do Estado menos de 20% (vinte por cento) dos pagamentos por conta que deveria ter feito, ficará sujeito ao pagamento de juros compensatórios, contados dia a dia, desde a data em que esses valores deviam ter sido pagos, até àquele em que o legislador considera a situação fiscal regularizada.

Ver

CIRC: Artigo 104.º, n.º 1 e alínea a) - Datas dos pagamentos por conta; Artigo 105.º - Cálculo dos pagamentos por conta.

Doutrina administrativa

Ofício-circulado n.º 20 119, de 22-09-2006 - Instruções sobre a declaração de limitação de pagamentos por conta de IRC.

Por José Amorim

Se o contribuinte verificar que o montante do pagamento por conta já efectuado é superior ao imposto a liquidar, pode deixar de efectuar novo pagamento. Pode também limitar o pagamento se o pagamento por conta a efectuar for superior à diferença entre o imposto total devido pelo sujeito passivo e as entregas já efectuadas (n.º 3).

Contudo, se, após o envio da Declaração de Rendimentos Modelo 22, a administração fiscal constatar que o sujeito passivo reduziu indevidamente ou não pagou o pagamento por conta devido, aplicará juros compensatórios contados a partir da data em falta até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior (n.º 2). Considera-se que o sujeito passivo reduziu indevidamente quando tem um valor final a pagar superior a 20% da parte do pagamento por conta que não foi paga.

SECÇÃO II - ENTIDADES QUE NÃO EXERÇAM, A TÍTULO PRINCIPAL, ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA

Artigo 108.º · Pagamento do imposto

1 - O imposto devido pelas entidades não referidas no n.º 1 do artigo 104.º e que sejam obrigadas a enviar a declaração periódica de rendimentos é pago até ao último dia do prazo estabelecido para o envio daquela ou, em caso de declaração de substituição, até ao dia do seu envio.

2 - Havendo lugar a reembolso de imposto, o mesmo efectua-se nos termos dos n.ºs 3 e 6 do artigo 104.º.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Apelamos aqui, com as devidas adaptações, aos comentários que acima tecemos ao artigo 104.º. Na senda estabelecida neste código, também estes Contribuintes autoliquidam e pagam o IRC até à data limite de apresentação das suas declarações periódicas de rendimentos. Na eventualidade de os rendimentos tributáveis e englobados na declaração periódica de rendimentos, terem sofrido retenção na fonte a título de pagamento por conta do tributo final, e se concluir, da autoliquidação, que aqueles «pagamentos por conta» excedem o imposto final, logicamente que o Ente Público está obrigado a restituir, por reembolso, o que a mais tem nos seus cofres, operações estas que têm que ser concluídas até ao final do terceiro mês seguinte à respectiva entrega, devendo acrescer juros indemnizatórios na hipótese de tal prazo ser excedido.

Ver

CIRC: Artigo 3.º, n.º 1 e alíneas b) e d) - Base do imposto.

SECÇÃO III - DISPOSIÇÕES COMUNS

Artigo 109.º · Falta de pagamento de imposto autoliquidado

Havendo lugar a autoliquidação de imposto e não sendo efectuado o pagamento deste até ao termo do respectivo prazo, começam a correr imediatamente juros de mora e a cobrança da dívida é promovida pela Direcção-Geral dos Impostos nos termos previstos no artigo seguinte.

Anotações

Por Vítor Fazendeiro

A relação tributária é uma relação jurídica: é a relação pela qual o contribuinte, sujeito dotado de capacidade contributiva, fica adstrito para com o Estado ou outro ente público, à realização de uma prestação tributária pecuniária - o imposto. Nesta medida, a relação jurídica tributária é uma relação obrigacional.¹⁵¹

A moderna administração dos sistemas fiscais dos países mais desenvolvidos faz-se, sobretudo, através da transferência para os contribuintes da obrigação de procederem ao autoapuramento da sua obrigação tributária.¹⁵² A autoliquidação pode ser entendida como um acto administrativo tributário, praticado por um particular no exercício de poderes tributários deferidos por atribuição legal, que tem por objecto a fixação autoritária da quantificação da dívida de imposto e que visa o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos. ()

Do instituto jurídico da autoliquidação resulta, desde logo, uma consequência: quando apresentada a declaração de rendimentos ou situação tributária, tal implicará o dever de pagamento no prazo legal de cobrança da prestação a que contribuinte fica adstrito perante o Estado.¹⁵³ Por outras palavras: essa prestação implica que ela seja realizada pelo devedor perante o credor numa certa forma (art. 112.º do CIRC), em certa altura (art. 104.º do CIRC), em certo local (art. 113.º do CIRC).

A violação da norma jurídica, isto é, a não realização pelo devedor da prestação a que estava adstrito perante o credor toma o nome de incumprimento. Segundo o art. 109.º do CIRC, esse incumprimento sucede quando "havendo lugar a autoliquidação de imposto", o contribuinte "não efectua o pagamento deste até ao termo do respectivo prazo". Ora, o art. 89.º, alínea a) do CIRC estabelece que a liquidação do IRC é efectuada pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º. Assim, sempre que o contribuinte não cumprir atempadamente o pagamento do imposto, fica constituído em mora, ou seja, constitui-se uma obrigação de reparar o dano decorrente do incumprimento de uma obrigação pecuniária dentro do prazo legal. O mesmo diz o art. 44.º, n.º 1, da LGT - que "são devidos juros de

151 V. DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 1997, Coimbra, p. 177.

152 V. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, 1995, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 173, p. 28 e segs.

153 Assim o diz LOURENÇO FREITAS, *A Autoliquidação - Para uma análise da sua natureza jurídica*, 2002, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 405, Lisboa, p. 47.

mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal". Nos termos do art. 3.º, n.º 1 do Decreto-Lei 73/99, de 16 de Março, "a taxa de juros de mora é de 1%, se o pagamento se fizer dentro do mês de calendário em que se verificou a sujeição aos mesmos juros, aumentando-se uma unidade por cada mês de calendário ou fracção se o pagamento se fizer posteriormente". Importa ainda acrescentar que face a esta situação de incumprimento, a cobrança da dívida passará a ser promovida pela Direcção-Geral dos Impostos nos termos do art. 110.º do CIRC.

A noção que referimos de incumprimento é, no entanto, uma noção meramente descritiva e não uma noção normativa. Normativamente considerado, o incumprimento pode ser definido como "a não realização, pelo devedor, da prestação devida, enquanto essa não realização corresponda à violação da norma que lhe era especificamente dirigida e lhe cominava o dever de prestar".¹⁵⁴ E é neste ponto que maiores dúvidas se levantam. Como nota Vítor Faveiro,¹⁵⁵ existe manifesta diferença, no que à sujeição a juros moratórios diz respeito, entre o direito comum e o direito fiscal.

Com efeito, no direito comum há que verificar da causa do incumprimento. Segundo o n.º 2 do artigo 804.º do Código Civil, "o devedor considera-se constituído em mora quando, por causa que lhe seja imputável, a prestação, ainda possível, não seja efectuada no tempo devido"; de onde resulta que, em plano geral de direito, só há lugar a indemnização mediante juros de mora quando "a falta de pagamento seja imputável ao devedor". Importa, portanto, em primeiro lugar, distinguir aquelas situações de incumprimento imputáveis ao devedor, de outras que se devam a circunstâncias fortuitas ou eventos de força maior. Neste sentido, o verdadeiro incumprimento apenas se verificará quando o facto for efectivamente imputável ao devedor.¹⁵⁶ É que o acto de prestar é um acto de conduta humana que, logicamente, não se poderá verificar nos casos em que a prestação implique um comportamento que não seja possível.

Como vimos, o art. 44.º, n.º 1, da LGT, por sua vez, dispõe simplesmente que "são devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal", nada referindo quanto à imputabilidade. Será, pois, de aplicar o conceito de imputabilidade do direito civil ao direito fiscal? Vítor Faveiro responde positivamente,¹⁵⁷ argumentando que nem o art. 44.º da LGT, nem o art. 86.º do CPPT definem o conceito de juros de mora, pelo que seguindo as regras de interpretação das normas tributárias (art. 11.º, n.º 2, da LGT), o conceito de juros de mora deve ter a estrutura e significado que lhe é dado no direito comum.¹⁵⁸ Desta forma, e tendo presente o art. 804.º, n.º 2 do CC, as causas da mora no cumprimento da obrigação são presumivelmente imputáveis ao contribuinte. Trata-se, porém, de uma presunção ilidível mediante prova do devedor.

Disposições Legais Relacionadas

art. 44.º LGT, art. 3.º do Decreto-Lei 73/99, de 16 de Março.

Doutrina

Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, 1995, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, p. 28 e segs.;

Lourenço Freitas, *A Autoliquidação: para uma Análise da sua Natureza Jurídica*, 2002, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 405, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, p. 7-50;

Vítor Faveiro, *O Estatuto Jurídico do Contribuinte*, 2002, Coimbra Editora, Coimbra;

Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 1997, Almedina, Coimbra, p. 177;

António Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações*, 2.º Volume, 1994, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, p. 434 e segs.;

Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, 2009, Almedina, Coimbra.

Jurisprudência

Processo 022335 STA, de 04/03/1998.

154 Por este prisma se vêem facilmente todas as similitudes com o conceito de obrigação do Direito Civil. V. ANTONIO MENEZES CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, 2.º Volume, 1994, Lisboa, p. 434. "Obrigação é o vínculo pelo qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização duma prestação".

155 ANTONIO MENEZES CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, 2.º Volume, 1994, Lisboa, p. 436.

156 VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto Jurídico do Contribuinte*, 2002, Coimbra, p. 745.

V. neste sentido MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, 2009, Coimbra, p. 1034.

157 VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto Jurídico do Contribuinte*, 2002, Coimbra, p. 745 e 746.

158 Veja-se neste sentido o Processo 022335 do STA, de 04-03-1998: "É de legal a liquidação dos juros compensatórios e moratórios se a auto-liquidação e o pagamento do IRC não puderam ser feitas no último dia do prazo por virtude de greve dos serviços de finanças e da tesouraria da Fazenda Pública, mas vieram a sê-lo no dia imediato".

Por José Amorim

Sendo o imposto liquidado pelo próprio sujeito passivo, na falta de pagamento de imposto autoliquidado até ao termo do prazo previsto no art.º 104.º, n.º 1, começam a correr imediatamente juros de mora, nos termos do art.º 44.º da LGT.

Artigo 110.º · Pagamento do imposto liquidado pelos serviços

1 - Nos casos de liquidação efectuada pela Direcção-Geral dos Impostos, o sujeito passivo é notificado para pagar o imposto e juros que se mostrem devidos, no prazo de 30 dias a contar da notificação.

2 - A notificação a que se refere o número anterior é feita nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3 - Não sendo pago o imposto no prazo estabelecido no n.º 1, começam a correr imediatamente juros de mora sobre o valor da dívida.

4 - Decorrido o prazo no n.º 1 sem que se mostre efectuado o respectivo pagamento, há lugar a procedimento executivo.

5 - Se a liquidação referida no n.º 1 der lugar a reembolso de imposto, o mesmo é efectuado nos termos dos n.ºs 3 e 6 do artigo 104.º.

Anotações

Por Vítor Fazendeiro

O art. 109.º do CIRC estabelece que o devedor é constituído em mora sempre que "havendo lugar a autoliquidação de imposto", o contribuinte "não tenha efectuado o pagamento deste até ao termo do respectivo prazo". A primeira consequência que desta situação emerge é uma imputação dos danos através do qual o devedor se torna responsável pela reparação dos mesmos em função do atraso no cumprimento da prestação. No entanto, a situação de mora do devedor apenas se pode verificar transitoriamente e não indefinidamente, como bem se compreende. Assim, a mora cessará por uma de duas vias: (i) com o cumprimento da prestação, isto é, com o pagamento do imposto, para além do pagamento da indemnização pelos danos causados pelo atraso no cumprimento; ou (ii) com o incumprimento definitivo.¹⁵⁹

Não sendo efectuado, pois, o pagamento nos termos do art. 109.º do CIRC, manda o art.110.º, n.º 1, do CIRC, que se notifique o contribuinte para que ele pague o imposto e os juros que se mostrem devidos.

Em princípio, o devedor só fica constituído em mora depois de uma interpelação para cumprir (assim o diz o n.º 2, do art. 805.º do CC).¹⁶⁰ Do mesmo modo, por vezes, o vencimento de certas obrigações tributárias só ocorre após a realização da notificação do acto tributário ao contribuinte, revestindo esta notificação o papel de interpelação do devedor para cumprir a obrigação.¹⁶¹ A notificação do art. 110.º, n.º 1, do CIRC, não funciona, porém, como interpelação do devedor para cumprir, após a qual ele se constitui em mora. A notificação do art. 110.º, n.º 1, do CIRC, destina-se a dar um prazo de cumprimento ao devedor já constituído em mora para cumprir a obrigação, após o qual, senão efectuado o cumprimento, ele entra numa situação de incumprimento definitivo. O próprio art. 805.º, n.º 2, al. a), do Código Civil, estabelece que haverá mora debitória independentemente de interpelação se a obrigação for de prazo certo. Obrigação de prazo certo será "aquela que tem um termo de vencimento estabelecido pelas partes, no próprio negócio constitutivo ou em estipulação posterior, resultante da lei ou fixado pelo tribunal".¹⁶²

A notificação a que alude o n.º 1 do art. 110.º do CIRC, deverá ser efectuada nos termos do CPPT (art. 110.º, n.º 2, do CIRC). Ela deverá conter a decisão, os fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subde-

159 ANTÓNIO MEHEZES CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, 2.º Volume, 1994, Lisboa, p. 448.

160 MÁRIO JULIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, 2009, Coimbra, p. 1049.

161 VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto Jurídico do Contribuinte*, 2002, Coimbra, p. 743 e 744.

162 MÁRIO JULIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, 2009, Coimbra, p. 1011.

legação de competências (art. 36.º, n.º 2, do CPPT). Ela deverá ainda ser feita por carta registada com aviso de recepção uma vez que tem por objecto um acto ou decisão susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte (art. 38.º, n.º 1, do CPPT). Por conseguinte, a notificação considerar-se-á efectuada na data em que for assinado o aviso de recepção (art. 39.º, n.º 3, do CPPT).

Assim, teremos uma de duas situações. Por um lado, uma vez efectuado o pagamento do imposto e dos juros devidos nesse período, a mora do devedor cessará. Efectuada a liquidação poderá ainda haver lugar a reembolso de imposto que deverá ser efectuado nos termos do art.º 104.º, n.º 3 e 6, do CIRC (ex vi art. 110.º, n.º 5 do CIRC), ou seja, o reembolso do imposto deverá ser efectuado até ao fim do terceiro mês seguinte ao envio da declaração periódica de rendimentos (conforme consta do art. 104.º, n.º 3 do CIRC). Não sendo efectuado o reembolso de imposto neste prazo, deverão ser acrescentados juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado (art.º 104.º, n.º 6, do CIRC). A atribuição de juros indemnizatórios constitui um meio de ressarcir o contribuinte pelos prejuízos que lhe provocou a falta de disponibilidade de uma quantia que devia estar em seu poder.

Por outro lado, teremos uma situação de incumprimento definitivo quando o contribuinte não cumprir o pagamento do imposto no prazo fixado pela lei. Neste caso, fixa o art. 110.º, n.º 1, do CIRC, um prazo de 30 dias a contar da notificação para o pagamento do imposto. Não sendo ele efectuado nesse período de tempo, o contribuinte entra numa situação de incumprimento definitivo. Decorrido o prazo de 30 dias após a notificação sem que seja efectuado o pagamento do imposto e dos juros devidos, há lugar a procedimento executivo (art. 110.º, n.º 4, do CIRC). Na verdade, para além do direito do Estado ser indemnizado pelos danos decorrentes da mora do contribuinte resultantes do não pagamento do imposto dentro do prazo legal, ele tem ainda direito à cobrança do crédito através de meios coercivos, nos termos dos artigos 148.º e seguintes do CPPT. Será, portanto, extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos ao seu dispor (art.º 88.º, n.º 1, do CPPT) que servirá de base, isto é, de título executivo, à instauração do processo de execução fiscal (art. 88.º, n.º 4, do CPPT).

Díspoições Legais Relacionadas

art. 104.º, n.º 3 e 6, CIRC; art. 109.º, do CIRC; art. 36.º, CPPT; art. 38.º, CPPT; art. 39.º, CPPT; arts. 148.º e segs, CPPT.

Doutrina

Vitor Faveiro, *O Estatuto Jurídico do Contribuinte*, 2002, Coimbra Editora, Coimbra, p. 743 e segs.;

Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, 2ª Edição, 2006, Almedina;

António Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações*, 2.º Volume, 1994, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, p. 434 e segs.;

Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, 2009, Almedina, Coimbra.

Jurisprudência

Processo 0747/09, de 16-12-2009 STA.

Por José Amorim

Nos casos de liquidação efectuado pela DGCI, resultante da falta de apresentação da declaração periódica dentro do prazo legal [al. b) do n.º 1, do art.º 90.º], da falta de liquidação adicional (art.º 99.º) ou ainda da falta das liquidações correctivas no âmbito do regime de transparência fiscal (art.º 100.º), o contribuinte deve ser notificado, por carta registada com aviso de recepção (art.º 38.º do CPPT), para efectuar o pagamento do imposto e dos juros compensatórios devidos. Se não for pago o imposto no prazo de 30 dias a contar da notificação, começam a contar imediatamente juros de mora sobre o valor da dívida e caso não seja ainda efectuado o respectivo pagamento será instaurado um procedimento executivo (n.º 4).

Artigo 111.º · Limite mínimo

Não há lugar a cobrança quando, em virtude de liquidação efectuada, a importância liquidada for inferior a € 24,94.

Anotações

Por Emilia Ferreira

Redação anterior

Artigo 103.º do Decreto-lei n.º DL 198/2001, de 3 de julho.

A redação atualmente em vigor foi introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, que republicou o Código do IRC.

Este artigo delimita a ação de cobrança da Administração Tributária, na medida em que estabelece que esta ação só deverá existir quando o montante de imposto liquidado for igual ou superior a €24,94.

Em rigor, encontramos-nos perante a consagração legal de uma isenção técnica, prevista pelo nosso legislador por razões de ordem económica, mas também por razões de ordem social. Vejamos que a fixação destes limites mínimos implica, por um lado, a simplificação de procedimentos, evitando custos referentes às operações administrativas de cobrança que não seriam compensados pelos montantes de imposto a arrecadar; e evita, por outro lado, que o sujeito passivo do imposto seja submetido a perdas de tempo e outras despesas socialmente injustificáveis.

Importa ainda referir que no âmbito desta isenção não se incluem as situações de autoliquidação. Nestes casos, não se aplica qualquer limite técnico, pois a liquidação resulta da declaração periódica de rendimentos efetuada pelo contribuinte, não se verificando, em consequência, as desvantagens de ordem económica e social *supra* descritas. Posto isto, nestes casos, não sendo pago o imposto liquidado dentro do prazo legal, são devidos os respetivos juros de mora.

Finalmente, será relevante clarificar-se que, esta isenção técnica, não deve ser confundida com as isenções que no âmbito do Direito Fiscal são qualificadas como benefícios fiscais, e que são, normalmente, consagradas por razões de conveniência política e económica, afastando temporária ou definitivamente a tributação, quer em razão do objeto tributado (*isenções objetivas ou reais*), quer em razão da pessoa tributada (*isenções subjetivas ou pessoais*), e.g. isenções constantes dos artigos 9.º a 14.º do CIRC.

Artigo 112.º · Modalidades de pagamento

1 - O pagamento de IRC é efectuado nos termos previstos no n.º 1 do artigo 40.º da Lei Geral Tributária.

2 - Se o pagamento for efectuado por meio de cheque, a extinção da obrigação de imposto só se verifica com o recebimento efectivo da respectiva importância, não sendo, porém, devidos juros de mora pelo tempo que mediar entre a entrega ou expedição do cheque e aquele recebimento, salvo se não for possível fazer a cobrança integral da dívida por falta de provisão.

3 - Tratando-se de vale postal, a obrigação do imposto considera-se extinta com a sua entrega ou expedição.

Anotações

Por José Amorim

Nos termos do art.º 40.º, n.º 1 da LGT, o pagamento do IRC poderá ser efectuado através de moeda corrente, cheque, vale de correio, transferência bancária ou outros meios autorizados pelos serviços dos correios ou instituições de crédito.

Artigo 113.º · Local de pagamento

1 - O pagamento do IRC, quando efectuado no prazo de cobrança voluntária, pode ser feito nos bancos, correios e tesourarias de finanças.

2 - No caso de cobrança coerciva, o pagamento é efectuado nas tesourarias de finanças que funcionem junto dos serviços de finanças ou do tribunal tributário onde correr a execução.

Anotações

Por José Amorim

No caso de cobrança voluntária, o pagamento do IRC pode ser feito nos bancos, nos correios e nas tesourarias de finanças, nos termos previstos no n.º 1 do art.º 104.º do CIRC. No caso de cobrança coerciva, o pagamento do IRC e de outras dívidas ao Estado é efectuado nas tesourarias de finanças que funcionem junto dos serviços de finanças ou do tribunal tributário onde correr a execução.

Artigo 114.º · Juros e responsabilidade pelo pagamento nos casos de retenção na fonte

1 - Quando a retenção na fonte tenha a natureza de imposto por conta e a entidade que a deva efectuar a não tenha feito, total ou parcialmente, ou, tendo-a feito, não tenha entregue o imposto ou o tenha entregue fora do prazo, são por ela devidos juros compensatórios sobre as respectivas importâncias, contados, no último caso, desde o dia imediato àquele em que deviam ter sido entregues até à data do pagamento ou da liquidação e, no primeiro caso, desde aquela mesma data até ao termo do prazo para entrega da declaração periódica de rendimentos pelo sujeito passivo, sem prejuízo da responsabilidade que ao caso couber.

2 - Sempre que a retenção na fonte tenha carácter definitivo, são devidos juros compensatórios pela entidade a quem incumbe efectuar-lá, sobre as importâncias não retidas, ou retidas mas não entregues dentro do prazo legal, contados desde o dia imediato àquele em que deviam ter sido entregues até à data do pagamento ou da liquidação.

3 - Aos juros compensatórios referidos nos números anteriores aplica-se o disposto no artigo 35.º da Lei Geral Tributária.

4 - No caso das retenções na fonte contempladas no n.º 1, a entidade devedora dos rendimentos é subsidiariamente responsável pelo pagamento do imposto que vier a revelar-se devido pelo sujeito passivo titular dos rendimentos, até à concorrência da diferença entre o imposto que tenha sido deduzido e o que deveria tê-lo sido.

5 - Quando a retenção na fonte tenha carácter definitivo, os titulares dos rendimentos são subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, pela diferença mencionada no número anterior.

6 - Os juros compensatórios devem ser pagos:

- a) Conjuntamente com as importâncias retidas, quando estas sejam entregues fora do prazo legalmente estabelecido;
- b) Autonomamente, no prazo de 30 dias a contar do termo do período em que são devidos, quando, tratando-se de retenção com a natureza de imposto por conta, esta não tenha sido efectuada.

Anotações

Por Vítor Fazendeiro

Para determinadas situações, o legislador, considerando que certos rendimentos correspondentes ao tipo de incidência real, são, em função de relações civis ou comerciais, objecto de pagamento pelo devedor ao sujeito passivo de imposto, estabelece quanto ao devedor um dever de, ao efectuar o pagamento, abater ao respectivo montante que o sujeito passivo auferiria, o valor do imposto que corresponda a esse rendimento naquela concreta situação jurídica.¹⁶³ O que caracteriza a retenção na fonte é, “além de estarmos perante um pagamento antecipado, junta-se a circunstância de o mesmo ser feito por um terceiro, independen-

163 VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto Jurídico do Contribuinte*, 2002, Coimbra, p. 562

temente do aparecimento posterior por parte do sujeito que praticou o facto tributário".¹⁶⁴ Deste modo, torna-se essa entidade devedora alvo de um intenso e complexo dever de cooperação cujo conteúdo é a obrigação da realização de retenções na fonte.¹⁶⁵ Efectuada a retenção, deve a entidade devedora entregar o respectivo montante de imposto retido ao Estado.

Existem, portanto, dois deveres da entidade a quem incumbe efectuar a retenção: por um lado, um dever de reter um determinado montante pecuniário e, por outro lado, o dever de entregar esse mesmo montante previamente retido nos cofres do Estado.

O n.º 1 e o n.º 2, bem como o n.º 4 e o n.º 5 do CIRC distinguem as situações em que a retenção na fonte tenha a natureza de imposto por conta daquelas que tenham carácter definitivo.¹⁶⁶

De acordo com o art. 94.º, n.º 3, do CIRC, as retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, excepto nos casos indicados nas alíneas a) e b), casos em que a retenção tem carácter definitivo.

Assim, nos termos do art. 114.º, n.º 1, do CIRC, quando a retenção tenha natureza de imposto por conta e a entidade que a deva efectuar não a tenha feito, total ou parcialmente, são por ela devidos juros compensatórios sobre essa importância que se contam desde o dia imediato àquele em que deviam ser entregues até ao termo do prazo para entrega da declaração periódica de rendimento pelo sujeito passivo. Neste caso, há incumprimento do dever de reter. Por outro lado, e ainda de acordo com o art. 114.º, n.º 1, do CIRC, quando a retenção na fonte tenha natureza de imposto por conta e, embora tendo a entidade que a deva efectuar a feito, mas não tenha entregue o imposto ou o tenha entregue fora do prazo, são por ela devidos juros compensatórios sobre essa importância contados desde o dia imediato àquele em que deviam ter sido entregues até à data do pagamento ou da liquidação. Neste caso, há incumprimento do dever de entregar o montante retido.

Dispõe o art. 114.º, n.º 2, do CIRC, que quando a retenção na fonte tenha carácter definitivo, e não tendo sido a retenção na fonte efectuada, ou efectuada, mas não entregue dentro do prazo legal, são devidos juros compensatórios pela entidade a quem incumbia efectuar a retenção contados desde o dia imediato àquele em que deviam ter sido entregues até à data do pagamento ou da liquidação.

O art. 114.º, n.º 3, do CIRC, estabelece que aos juros compensatórios se devem aplicar as disposições do art. 35.º da LGT. Segundo o n.º 1 deste artigo, os juros compensatórios são devidos quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária. Por "facto imputável ao sujeito passivo", deve entender-se que o facto a que se refere o art. 114.º do CIRC deve ser imputável ao contribuinte a título de dolo ou de mera culpa. Na verdade, "a imputação do atraso ao contribuinte tem de ser entendida não como uma mera correlação fáctica entre o atraso e qualquer comportamento do contribuinte, mas, sim, como a correlação existente entre o atraso e um comportamento culposo ou negligente do contribuinte".¹⁶⁷ Só assim se respeita a natureza sancionatória dos juros compensatórios.¹⁶⁸ Com efeito, a responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e, por isso, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência). Assim o vem entendendo a jurisprudência do STA.¹⁶⁹

Em particular, deve ter-se em atenção o dever da liquidação evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo os de outras prestações devidas (art. 35.º, n.º 9, da LGT). Por este meio se dá cumprimento ao preceituado no art. 268.º, n.º 3, da CRP, que dispõe que "os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na for-

164 DIOGO FEIO, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento*, 2001, Coimbra, p. 111.

165 SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Matéria Tributável*, 1995, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, p. 85.

166 Sobre a natureza da retenção na fonte e a distinção entre carácter de imposto por conta e carácter definitivo v. VITOR FAVEIRO, *O Estatuto Jurídico do Contribuinte*, 2002, Coimbra, p. 566. "Normalmente, as importâncias retidas e entregues ao Estado têm a natureza de entregas por conta do imposto correspondente, excepto em casos de géneros específicos de rendimentos que as leis tributárias considerem como pagamentos ou entregas definitivas ou os casos em que as importâncias retidas respeitem a impostos já liquidados".

167 SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, 2007, Coimbra, p. 264.

168 Sobre a natureza sancionatória dos juros compensatórios v. SALDANHA SANCHES, *Juros Compensatórios e Juros Indemnizatórios - Anotação ao AcStA de 16/01/91*, rec. n.º 13021, 1991, Fisco, 32, p. 48.

169 V. neste sentido Processo 0325/08, de 19-11-2008 do STA, Processo 0587/10, de 15-12-2010 do STA, Processo 012147, de 08-07-1992 do STA, Processo 019014, de 28-06-1995 do STA, Processo 020042, de 20-03-1996 do STA, Processo 022325, de 18-02-1998 do STA.

ma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos". Assim, é de concluir que a mínima fundamentação exigível em matéria de actos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, directamente ou por remissão para algum documento anexo.¹⁷⁰

E quando deverão ser pagos os juros compensatórios? A esta questão responde o art. 114.º, n.º 6, do CIRC: tratando-se de retenção com a natureza de imposto por conta e esta não tenha sido efectuada, os juros compensatórios deverão ser pagos autonomamente no prazo de 30 dias a contar do termo do período em que são devidos (art. 114.º, n.º 6, al. b), do CIRC). Sendo efectuada a retenção, mas não a entrega, o pagamento dos juros compensatórios deverá ser feito conjuntamente com a entrega das importâncias retidas, quando estas sejam entregues fora do prazo legalmente estabelecido (art. 114.º, n.º 6, al. a), do CIRC).

Diga-se ainda, por fim, que quando o imposto tenha a natureza de imposto por conta, a entidade a quem incumbia efectuar a retenção é subsidiariamente responsável pelo pagamento do imposto devido pelo titular dos rendimentos, isto é, no caso de se verificar a insuficiência ou inexistência dos bens do titular dos rendimentos, a responsabilidade reverte contra o responsável subsidiário (art. 114.º, n.º 4, do CIRC).

Quando, por sua vez, a retenção na fonte tenha carácter definitivo, os titulares dos rendimentos são subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, ou seja, no caso de se verificar a insuficiência ou inexistência dos bens da entidade que deveria efectuar a retenção, a responsabilidade é revertida contra o responsável subsidiário (art. 114.º, n.º 5, do CIRC).

De acordo com o art. 22.º, n.º 2, da LGT, para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas. Actualmente, os requisitos necessários para a ocorrência da reversão da execução fiscal¹⁷¹ estão consagrados nos artigos 23.º da LGT e art. 153.º, n.º 2, do CPPT. Assim, dispõe o art. 23.º, n.º 2, da LGT, que a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão. O benefício da excussão significa que antes de revertida a execução contra o responsável subsidiário, devem ter sido penhorados e vendidos os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários. Por outro lado, segundo o art. 153.º, n.º 2, do CPPT, diz que o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: a) inexistência dos bens penhoráveis do devedor e seus sucessores e b) fundada insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Disposições Legais Relacionadas

art. 94.º, n.º 3, do CIRC; art. 23.º, da LGT; art. 35.º da LGT; art. 153.º, n.º 2, do CPPT.

Doutrina

Saldanha Sanches, *A Quantificação da Matéria Tributável*, 1995, Cadernos Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, p. 82 e segs.;

Vitor Faveiro, *O Estatuto Jurídico do Contribuinte*, 2002, Coimbra Editora, Coimbra, p. 749;

Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 1997, Almedina, Coimbra, p. 227;

Saldanha Sanches, *Juros Compensatórios e Juros Indemnizatórios - Anotação ao AcSTA de 16/01/91*, rec. n.º 13021", 1991, Fisco, 32, p. 44-49;

Tânia Meireles da Cunha, *O Momento da Reversão da Execução Fiscal contra os Responsáveis Subsidiários*, 2005, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 416, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, p. 127-162;

Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, 2007, Coimbra Editora, Coimbra, p. 262-266;

Diogo Feio, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento*, 2001, Coimbra Editora, Coimbra.

¹⁷⁰ Cf. Processo 0871/08, de 07-01-2009 do STA e Processo 01002/08, de 11-02-2009 do STA.

¹⁷¹ Sobre esta questão v. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *O Momento da Reversão da Execução Fiscal contra os Responsáveis Subsidiários*, 2005, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 416, Lisboa, p. 127-162.

Jurisprudência

Processo 0871/08, de 07/01/2009 do STA, Processo 01002/08, de 11-02-2009 do STA, Processo 0325/08, de 19/11/2008 do STA, Processo 0587/10, de 16/12/2010 do STA, Processo 012147, de 08/07/1992 do STA, Processo 019014, de 28/06/1995 do STA, Processo 020042, de 20/03/1996 do STA, Processo 022325, de 18/02/1998 do STA.

Por José Amorim

Se a retenção na fonte tiver a natureza de imposto por conta e a entidade responsável não efectuar, total ou parcialmente, a retenção na fonte ou não entregar ou entregar fora do prazo o imposto retido, são devidos juros compensatórios nos termos do art.º 35.º da LGT, contados, no caso da não entrega ou entrega fora do prazo, a partir do dia seguinte àquele em que deviam ter sido entregues até à data do pagamento ou liquidação e, no caso de não retenção na fonte, desde aquela data até ao termo do prazo para entrega da declaração periódica de rendimentos (n.º 1).

Se a retenção na fonte tiver natureza definitivo, os titulares dos rendimentos são subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto em falta, pela diferença entre o imposto que tenha sido deduzido e o que deveria ter sido (n.º 5), sendo os juros compensatórios calculados sobre as importâncias não retidas, ou retidas mas não entregues dentro do prazo legal, contados desde o dia imediato àquele em que deviam ter sido entregues até à data do pagamento ou da liquidação efectuada pelos Serviços (n.º 2).

Se a retenção na fonte tiver natureza de imposto por conta, a entidade devedora dos rendimentos é subsidiariamente responsável pelo pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo titular dos rendimentos, até à concorrência da diferença entre o imposto que tenha sido deduzido e o que deveria ter sido (n.º 4).

No caso de o imposto não ser retido, a responsabilidade originária cabe ao substituído e a responsabilidade subsidiária ao substituto. No caso de o imposto ser retido parcialmente, o substituído é apenas responsável pela diferença entre o imposto que tenha sido deduzido e o que deveria ter sido. No caso de o imposto ser retido mas não entregue ao Estado, a responsabilidade originária pelo seu pagamento é imputada ao substituto.

Determina-se aqui a responsabilidade da entidade devedora dos rendimentos ou do titular dos rendimentos consoante se trata de retenções na fonte que tenham a natureza de imposto por conta ou tenham carácter definitivo.

Artigo 115.º · Responsabilidade pelo pagamento no regime especial de tributação dos grupos de sociedades

Quando seja aplicável o disposto no artigo 69.º, o pagamento do IRC 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 efectivamente respeite.

Anotações

Por Vítor Fazendeiro

Sendo certo que a lei constitui uma das fontes da solidariedade das obrigações (de acordo com o art. 513.º do Código Civil), e constituindo a relação jurídica tributária uma relação jurídica obrigacional,¹⁷² o art. 115.º do CIRCS estabelece de modo muito claro uma solidariedade entre as sociedades do grupo dominante pelo

172 V. neste sentido DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE CAMPOS, *Direito Tributário*, 1997, Coimbra, p. 177

pagamento do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Caracterizam-se as obrigações solidárias por corresponder à pluralidade de sujeitos um cumprimento unitário da prestação.¹⁷³ A solidariedade tanto pode ser passiva (do lado dos devedores) como activa (do lado dos credores).

O art. 115.º do CIRC consagra uma solidariedade passiva dos devedores, quando ao abrigo do art. 69.º do CIRC, existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante opte pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo. Nesse caso, o pagamento do IRC será da responsabilidade da sociedade dominante, sendo, no entanto, as outras sociedades do grupo solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto.

Neste sentido, o credor poderá exigir a qualquer um dos sujeitos passivos a totalidade da prestação, estando esse sujeito passivo obrigado a realizá-la por inteiro e não apenas na sua parte (art. 519.º, n. 1, do CC). Este é o efeito fundamental da solidariedade passiva: cada um dos devedores se responsabilizar pelo cumprimento da prestação por inteiro. A solidariedade passiva não impede, todavia, o credor de demandar conjuntamente os devedores solidários (como o diz o art. 517.º, n.º 1, do CC).

Deve, contudo, salientar-se que as responsabilidades do responsável principal e do responsável solidário são autónomas, isto é, cada um deles tem legitimidade para intervir processualmente em defesa dos seus interesses tributários uma vez que as consequências da exigência do pagamento do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas terão, imediatamente, repercussão directa na sua esfera jurídica.¹⁷⁴ Com efeito, apesar de englobarem um mesmo grupo, a sociedade dominante e as sociedades dominadas não deixam de ter autonomia jurídica em função das suas distintas personalidades jurídicas. Além do mais, elas têm também personalidade tributária por serem autonomamente sujeitos de relações jurídico-tributárias (art.3.º, n. 1, do CPPT) e a correlativa personalidade judiciária tributária (art. 3.º, n.º 2, do CPPT).¹⁷⁵

Cumprindo o devedor solidário, a obrigação extingue-se (art. 523.º, do CC), tendo o devedor que satisfaz o direito do credor direito de regresso sobre os restantes devedores pela parte do imposto que a cada um deles respeite (art. 115.º, do CIRC, *in fine*). Ou seja: o devedor solidário que cumpriu tem o direito de exigir de cada um dos seus condevedores a parte que lhe cabia na responsabilidade comum (art. 524.º, do CC), surgindo agora, portanto, uma obrigação conjunta dos condevedores cujo credor é o devedor solidário que cumpriu a prestação.

Doutrina

Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, 2009, Almedina, Coimbra, p. 666 e segs.;
António Menezes Cordeiro, *Direito das Obrigações*, 1.º Volume, 1994, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, p. 381 e segs.;

Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 1997, Coimbra, Almedina, p. 177;

Gonçalo Avelãs Nunes, *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em Sede de IRC*, 2001, Almedina, Coimbra.

Jurisprudência

Processo 025380, de 14/02/2001 do STA;

Processo 0138/08, de 02/07/2008 do STA.

Por José Amorim

Se for autorizada a tributação pelo regime especial dos grupos de sociedades, a responsabilidade pelo pagamento do imposto compete à sociedade dominante em nome da qual se processa a liquidação, sendo qualquer uma das sociedades do grupo solidariamente responsável pelo pagamento do imposto, sem prejuízo do direito de regresso sobre as outras sociedades.

¹⁷³ MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, 2009, Coimbra, p. 666

¹⁷⁴ V. neste sentido o Processo 025380, de 14/02/2001 do STA.

¹⁷⁵ V. neste sentido o Processo 0138/08, de 02/07/2008 do STA.

dimentos de bens certos e determinados do devedor ou de terceiro, de preferência aos outros credores do devedor ou desse terceiro.¹⁷⁹

A doutrina considera a figura do privilégio creditório entre os direitos reais de garantia. Contudo, de uma forma unânime, a doutrina considera que direitos reais de garantia em sentido próprio serão apenas os privilégios creditórios especiais e não os privilégios creditórios gerais, que constituiriam apenas uma mera preferência de pagamento, a qual tão pouco confere o exercício do direito de sequele.¹⁸⁰

Com efeito, dispõe o art. 750.º do Código Civil que em caso de conflito entre o privilégio mobiliário especial e um direito de terceiro, prevalecerá o que mais cedo houver sido constituído, aplicando-se a regra *prior in tempore, potior in jure* - isto é, o privilégio mobiliário especial goza da característica da sequele.¹⁸¹

Por seu lado, segundo o art. 751.º do Código Civil, os privilégios imobiliários especiais são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele. Esta indicação é já suficiente para identificar no privilégio imobiliário especial as características de um direito real.¹⁸²

O mesmo não pode ser dito quanto aos privilégios creditórios gerais. Dispõe o art. 749.º do Código Civil que os privilégios gerais não são oponíveis a terceiros que sejam titulares de direitos sobre essa coisa. Além do mais, falta-lhes a característica da determinação da coisa, uma vez que eles não incidem sobre coisas corpóreas certas, mas sim sobre todos os bens móveis de um determinado património.¹⁸³ Por isso, os privilégios gerais são simples preferência no pagamento, um reforço da garantia geral, não constituindo direitos sobre bens ao contrário dos privilégios creditórios especiais que são verdadeiros reais.¹⁸⁴

Este aspecto é de grande relevância uma vez que o art. 240.º, n.º 1 do CPPT dispõe que "podem reclamar os seus créditos, no prazo de 15 dias após a citação, os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados". Deste modo, não constituindo o privilégio creditório para a maioria da doutrina uma garantia real *stricto sensu*, pode ele ser reclamado e graduado nos termos do art. 240.º do CPPT? Ou deverá o art. 240.º do CPPT ser interpretado extensivamente de modo a abranger os privilégios creditórios e não apenas os direitos reais de garantia *stricto sensu*?

O entendimento jurisprudencial largamente maioritário do STA é de que o artigo 240.º do CPPT deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real *stricto sensu* mas também aqueles a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente, privilégios creditórios.¹⁸⁵ Tem-se entendido, pois, que apesar da preferência decorrente do privilégio não constituir uma garantia real em sentido próprio, isso não significará que o credor do privilégio não deva ser admitido a requerer a verificação e graduação do seu crédito. Com efeito, e ainda que os privilégios creditórios não constituam garantias reais, o seu regime é, efectivamente o das garantias reais para o efeito de justificar a intervenção no concurso de credores.¹⁸⁶ Este entendimento funda-se na defesa da unidade do sistema jurídico. Argumenta-se, desta maneira, que não faria sentido que a lei substantiva estabelecesse uma prioridade no pagamento do crédito e a lei adjectiva obstasse à concretização da preferência, impedindo o credor titular do privilégio de acorrer ao concurso de credores.

Disposições Legais Relacionadas

art. 240.º CPPT.

Doutrina

Rui Duarte Moraes, *A Execução Fiscal*, 2.ª Edição, 2006, Almedina, p. 160 e segs.; Vítor Faveiro, *O Estatuto Jurídico do Contribuinte*, 2002, Coimbra Editora, Coimbra, p. 746 e 747; Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, 2009, Almedina, Coimbra, p. 959 e segs.; Orlando de Carvalho, *Direito das Coi-*

179 ORLANDO DE CARVALHO, *Direito das Coisas*, 1994, Coimbra, p. 310 e 311.

180 V. neste sentido LUIS A. CARVALHO FERNANDES, *Lições de Direitos Reais*, 6.ª Edição, 2009, Lisboa, p. 162 e 163, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, 2009, p. 968 e segs., OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil - Reais*, 5.ª Edição, 1993, p. 553, ANTONIO MENEZES CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, 2.ª Volume, 1994, Lisboa, p. 500 e 501, L. MIGUEL FETIANA DE VASCONCELOS, *Penhor, Privilégio Mobiliário Geral da Segurança Social e sua Inconstitucionalidade*, 2008, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Ano V, p. 265 e 266, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado*, 3.ª Edição, 2002, p. 1093.

181 Sobre esta questão cf. LUIS A. CARVALHO FERNANDES, *Lições de Direitos Reais*, 6.ª Edição, 2009, Lisboa, p. 162.

182 Cf. LUIS A. CARVALHO FERNANDES, *Lições de Direitos Reais*, 6.ª Edição, 2009, Lisboa, p. 162.

183 V. ANTONIO MENEZES CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, 2.ª Volume, 1994, Lisboa, p. 500 e LUIS A. CARVALHO FERNANDES, *Lições de Direitos Reais*, 6.ª Edição, 2009, Lisboa, p. 163.

184 V. OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil - Reais*, 5.ª Edição, 1993, p. 553.

185 V. Processo STA 0481/10, de 27-10-2010; Processo STA 0612/04, de 18-05-2005; Processo STA 0442/04, de 13-04-2005; Processo STA 0169/09, de 13-05-2009; Processo STA 0919/09, de 12-11-2009;

Processo STA 0920/09, de 18-11-2009; Processo STA 01000/09, de 10-03-2010; Processo STA 0724/03, de 02-12-2009. Manifestando o entendimento de que o crédito que goze de privilégio mobiliário geral e não goze de qualquer garantia real não pode ser reclamado em execução fiscal ao abrigo do art. 240.º do CPPT v. Processo STA 0442/04, de 16-06-2004.

186 SALVADOR DA COSTA, *O Concurso de Credores*, 3.ª Edição, 2005, p. 388.

CAPÍTULO VII - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E FISCALIZAÇÃO

SECÇÃO I - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DOS SUJEITOS PASSIVOS

Artigo 117.º · Obrigações declarativas

1 - Os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar:

- a) Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação, nos termos dos artigos 118.º e 119.º;
- b) Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º;
- c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121.º.

2 - As declarações a que se refere o número anterior são de modelo oficial, aprovado por despacho do Ministro das Finanças, devendo ser -lhes juntos, fazendo delas parte integrante, os documentos e os anexos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo oficial.

3 - São regulamentados por portaria do Ministro das Finanças o âmbito de obrigatoriedade, os suportes, o início de vigência e os procedimentos do regime de envio de declarações por transmissão electrónica de dados.

4 - São recusadas as declarações apresentadas que não se mostrem completas, devidamente preenchidas e assinadas, bem como as que sendo enviadas por via electrónica de dados se mostrem desconformes com a regulamentação estabelecida na portaria referida no número anterior, sem prejuízo das sanções estabelecidas para a falta da sua apresentação ou envio.

5 - Quando as declarações não forem consideradas suficientemente claras, a Direcção-Geral dos Impostos notifica os sujeitos passivos para prestarem por escrito, no prazo que lhes for fixado, nunca inferior a cinco dias, os esclarecimentos indispensáveis.

6 - A obrigação a que se refere a alínea b) do n.º 1 não abrange as entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º, exceto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma.

7 - Revogado

8 - A obrigação referida na alínea b) do n.º 1 também não abrange as entidades não residentes que apenas afixam, em território português, rendimentos isentos.

9 - A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do artigo 6.º não as desobriga de apresentação ou envio das declarações referidas no n.º 1.

10 - Relativamente às sociedades ou outras entidades em liquidação, as obrigações declarativas que ocorram posteriormente à dissolução são da responsabilidade dos respectivos liquidatários ou do administrador da falência.

Artigo 118.º · Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação

1 - A declaração de inscrição no registo a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo anterior deve ser apresentada pelos sujeitos passivos, em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, no prazo de 90 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas, sempre que esta seja legalmente exigida, ou, caso o sujeito passivo esteja sujeito a registo comercial, no prazo de 15 dias a partir da data de apresentação a registo na Conservatória do Registo Comercial.

A declaração de início de actividade pode ser entregue pelo TOC, indicado pelo sujeito passivo, na Conservatória do Registo Comercial ou que tenha comunicado à administração fiscal que é responsável pela contabilidade do sujeito passivo, sempre que a entidade em causa seja obrigada a ter contabilidade organizada.

Qualquer alteração da declaração de inscrição no cadastro ou de início de actividade deve ser entregue no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, salvo se estiver previsto outro prazo (n.º 5). A declaração de alteração de actividade pode ser entregue pelo TOC que consta na base de dados da DGCI ou pelo TOC que tenha comunicado à administração fiscal que é responsável pela contabilidade do sujeito passivo.

Quanto à declaração de cessação de actividade, os sujeitos passivos residentes, não residentes com estabelecimento estável e não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, que obtenham rendimentos não sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, devem apresentar a declaração de cessação de actividade no prazo de 30 dias a contar da data da cessação da actividade ou da data em que tiver ocorrido a cessação da obtenção de rendimentos (n.º 6 do art.º 118.º do CIRCI e art.º 33.º do CIVA).

Artigo 119.º · Declaração verbal de inscrição, de alterações ou de cessação

1 - Quando o serviço de finanças ou outro local legalmente autorizado a receber as declarações referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 117.º disponha de meios informáticos adequados, essas declarações são substituídas pela declaração verbal, efectuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos necessários à inscrição no registo, à alteração dos dados constantes daquele registo e ao seu cancelamento, sendo estes imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado.

2 - O documento tipificado nas condições referidas no número anterior substitui, para todos os efeitos legais, as declarações a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 117.º.

3 - O documento comprovativo da inscrição das alterações ou do cancelamento no registo de sujeitos passivos de IRC é o documento tipificado, consoante os casos, processado após a confirmação dos dados pelo declarante, autenticado com a assinatura do funcionário receptor e com aposição da vinheta do técnico oficial de contas que assume a responsabilidade fiscal do sujeito passivo a que respeitam as declarações.

Anotações

Por Helena Freire

Os dados referidos no n.º anterior podem ser apresentados verbalmente num Serviço de Finanças com competência e meios informáticos para o efeito, sendo neste caso, impresso um comprovativo, que é assinado pelo seu representante ou pelo responsável da empresa (gerente ou administrador), ficando um exemplar para o Serviço de Finanças e outro para o contribuinte.

Artigo 120.º · Declaração periódica de rendimentos

1 - A declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

2 - Relativamente aos sujeitos passivos que, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, adoptem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser enviada até ao último dia do

Anotações

Por Helena Freire

A declaração de rendimentos em sede de IRC deve ser enviada até ao último dia do mês de Maio, por transmissão electrónica. A este título ver a Portaria n.º 1214/2001, de 23 de Outubro.

Se uma entidade optar por um período de tributação diferente do ano civil, regime geral previsto, a declaração tem que ser enviada até ao último dia do 5.º mês seguinte ao da data do termo desse período.

Caso seja uma entidade que cesse a sua actividade, ela deve apresentar a declaração de rendimentos até ao 30.º dia seguinte à data de cessação.

As entidades sem sede, direcção efectiva em território português ou estabelecimento estável são obrigadas a apresentar a declaração de rendimentos, a não ser que haja lugar a retenção na fonte a título definitivo. Ver artigo 90.º, n.º 4 do CIRC.

A Portaria n.º 359/2000, de 20/06, refere-se à documentação que deve constar do dossier fiscal.

Por José Amorim

Os sujeitos passivos de IRC ou seus representantes são obrigados a apresentar uma declaração periódica de rendimentos (Modelo 22), com vista ao apuramento da matéria colectável e do lucro tributável e à autoliquidação do imposto. Também devem preencher, conforme o caso, os seguintes anexos:

Anexo A - Derrama,

Anexo B - Regime Simplificado,

Anexo C - Regiões Autónomas.

A Declaração Modelo 22 deve ser apresentada pelos seguintes sujeitos passivos:

- entidades residentes, que exercem ou não, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 6 e 7 do artigo 117.º do CIRC;
- entidades não residentes com estabelecimento estável em território português;
- entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo, sem prejuízo do disposto no n.º 8 do artigo 117.º do CIRC.

A declaração é enviada anualmente por internet até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, e para os sujeitos passivos com período especial de tributação até ao último dia do 5.º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, conforme n.ºs 1 e 2 do artigo 120.º.

Estão previstos prazos diferentes consoante se trate de cessação de actividade (entrega até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação) (n.º 3), de entidades sem sede nem direcção efectiva em território português (entrega até ao último dia do mês de Maio) (n.º 4), de rendimentos derivados de imóveis, de rendimentos de capitais e de rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados (entrega até ao 30.º dia posterior à data em que tenha cessado a obtenção dos rendimentos) [n.º 5, a)]; de transmissão onerosa de imóveis (entrega até ao 30.º dia posterior à data da transmissão) [n.º 5, al. b)] e de incrementos patrimoniais (entrega até ao 30.º dia posterior à data da aquisição) [n.º 5, al. c)].

No caso de tributação de grupos de sociedades, a sociedade dominante deve enviar a declaração periódica relativa ao lucro tributável do grupo e cada uma das sociedades do grupo, incluindo a dominante, deve enviar a sua declaração com o apuramento do seu lucro tributável, como se não estivesse integrada no grupo (n.º 6). O Anexo A é apresentado, obrigatoriamente, pelos sujeitos passivos que, cumulativamente, tenham matéria colectável no período superior a € 50.000 e tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município (artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro). A derrama é calculada sobre o lucro tributável, podendo a respectiva taxa variar até ao limite máximo de 1,5%.

Caso seja uma entidade que cesse a sua actividade, ela deve apresentar a declaração de rendimentos até ao 30.º dia seguinte à data de cessação.

Por José Amorim

Além da declaração periódica de rendimentos, as empresas devem também entregar uma declaração anual de informação contabilística e fiscal - Informação Empresarial Simplificada - designada por IES, de natureza fiscal e estatística, destinada a várias entidades: DGCI, Instituto dos Registos e do Notariado, Instituto Nacional de Estatística e Banco de Portugal.

À declaração anual acrescem-se os seguintes anexos:

- Anexo A - IRC - Entidades residentes que exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável;
- Anexo A1 - IRC - Entidades residentes que exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola - contas consolidadas (Modelo não oficial);
- Anexo B - IRC - Empresas do sector financeiro;
- Anexo B1 - IRC - Empresas do sector financeiro - contas consolidadas (Modelo não oficial);
- Anexo C - IRC - Empresas do sector segurador;
- Anexo C1 - IRC - Empresas do sector segurador - contas consolidadas (Modelo não oficial);
- Anexo D - IRC - Entidades residentes que não exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola;
- Anexo E - IRC - Entidades não residentes sem estabelecimento estável;
- Anexo E - IRC - Elementos Contabilísticos e Fiscais (entidades não residentes sem estabelecimento estável);
- Anexo F - IRC - Benefícios fiscais;
- Anexo G - IRC - Regimes especiais (transparência fiscal, e outras);
- Anexo H - IRC - Operações com não residentes;
- Anexo I - IRS - Sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada;
- Anexo L - IVA - Anexo L - Elementos Contabilísticos e Fiscais;
- Anexo M - IVA - Operações realizadas em espaço diferente da sede (DL n.º 347/85, de 23 de Agosto);
- Anexo N - IVA - Regimes especiais;
- Anexo O - IVA - Mapa recapitulativo de clientes;
- Anexo P - IVA - Mapa recapitulativo de fornecedores;
- Anexo Q - Imposto de selo - Elementos Contabilísticos e Fiscais;
- Anexo R - Informação Estatística - Entidades residentes que exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável e EIRL;
- Anexo S - Informação Estatística - Empresas do Sector Financeiro;
- Anexo T - Informação Estatística - Empresas do Sector Segurador.

A declaração anual deve ser enviada até ao dia 15 de Julho por via electrónica pelos sujeitos passivos de IRC, incluindo as entidades públicas que devam entregar qualquer um dos anexos, os sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada e os sujeitos passivos de IRS que apesar de não possuírem contabilidade organizada devam entregar qualquer um desses anexos. Os elementos constantes das declarações devem coincidir exactamente com os obtidos na contabilidade ou registos de escrituração, consoante o caso (n.º 5).

Para os sujeitos passivos que adoptem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser enviada até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo desse período (n.º 3). No caso de cessação de actividade, a declaração deve ser enviada até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação (n.º 4).

Artigo 122.º - Declaração de substituição

1 - Quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efectivo, pode ser apresentada declaração de substituição, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido, e efectuado o pagamento do imposto em falta.

b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos.

3 - Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.

4 - Os livros, registos contabilísticos e respectivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

5 - Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação de conservação referida no número anterior é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos.

6 - Os documentos de suporte previstos no n.º 4 que não sejam documentos autênticos ou autenticados podem, decorridos três períodos de tributação após aquele a que se reportam e obtida autorização prévia do director-geral dos Impostos, ser substituídos, para efeitos fiscais, por microfímes que constituam sua reprodução fiel e obedeçam às condições que forem estabelecidas.

7 - É ainda permitido o arquivamento em suporte electrónico das facturas ou documentos equivalentes, dos talões de venda ou de quaisquer outros documentos com relevância fiscal emitidos pelo sujeito passivo, desde que processados por computador, nos termos definidos no n.º 7 do artigo 52.º do Código do IVA.

8 - As entidades referidas no n.º 1 que organizem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos devem dispor de capacidade de exportação de ficheiros nos termos e formatos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

9 - Os programas e equipamentos informáticos de facturação dependem da prévia certificação pela Direcção-Geral dos Impostos, sendo de utilização obrigatória, nos termos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

Anotações

Por Helena Freire

Regra geral os sujeitos passivos de IRC têm de manter o registo da sua contabilidade organizada de forma a permitir a sua fiscalização, devendo estes ser guardados pelo prazo de 10 anos. Ainda que a contabilidade esteja centralizada em suporte informático, tem o sujeito passivo que guardar os documentos comprovativos dos lançamentos. Os documentos não autenticados ou autênticos podem ser substituídos por microfímes, desde que este reproduza fielmente o original e desde que tenha sido obtida a prévia do Director Geral de Impostos.

A contabilidade deve ser organizada observando as novas regras do Sistema Nacional de Contabilidade que entrou em vigor em 2010, permitindo assim uma contabilidade com regras mais próximas das europeias.

Jurisprudência

Acórdão do TCA Sul n.º 05439/01, de 19/02/2008 «I - O artigo 18.º do Código do I.R.C. consagra o princípio da especialização dos exercícios, segundo o qual todos os proveitos e os custos devem ser contabilizados no período (ano) em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou do seu pagamento.

II) - Assim, é inócua a alegação de que as facturas em causa referentes a exercícios anteriores, tenham sido recebidas e pagas em 1992, pois, o n.º 2 do art.º 18.º do CIRCI permite a imputação a um ano das componentes positivas ou negativas respeitantes aos exercícios anteriores, mas apenas quando na data das contas do exercício a que deveriam ser imputadas fossem imprevisíveis ou desconhecidas, sendo que a possibilidade do reporte de prejuízos nos cinco anos posteriores não pode servir de argumento para afastar o princípio da especialização.

A NCRF-PE contempla os procedimentos mínimos a adoptar por entidades de pequena dimensão (aviso n.º 15654/2009, de 7 de Setembro), cuja dimensão não ultrapassa 2 dos 3 limites: balanço: € 1.500.000, vendas e outros rendimentos: € 3.000.000, n.º de trabalhadores durante o exercício: 50 (Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto).

As microentidades são empresas que, em dois exercícios consecutivos, não ultrapassam 2 dos 3 limites seguintes: a) total do balanço: € 500.000; b) volume de negócios líquido: € 500.000; c) número médio de empregados: 5. O regime da normalização contabilística para as microentidades prevê a dispensa da aplicação das normas contabilísticas do SNC (D-L n.º 36-A/2011, de 9 de Março).

Em matéria de obrigações contabilísticas, as entidades referidas no n.º 1 devem efectuar todos os lançamentos contabilísticos, registar as operações de forma cronológica, sem emendas ou rasuras, dentro do prazo de 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam, proceder à regularização de quaisquer erros (n.ºs 2 e 3), mediante apresentação de uma declaração de substituição, e conservar durante 10 anos os livros, registos contabilísticos e respectivos documentos de suporte (n.º 4), bem como a documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos (n.º 5). Podem igualmente ser arquivados em suporte electrónico as facturas ou documentos equivalentes com relevância fiscal, desde que processados por computador, nos termos definidos no n.º 7 do artigo 52.º do Código do IVA (n.º 7). Mas sempre que as entidades organizam a sua contabilidade com recurso a meios informáticos, devem dispor de capacidade de exportação de ficheiros de facturação e de contabilidade nos termos e formatos definidos na Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março. Os sujeitos passivos de IRC que possuem facturação ou organizam a sua contabilidade com recursos a meios informáticos estão obrigados a possuir nos seus sistemas informáticos a possibilidade de exportar o ficheiro SAFT-PT. http://www.dgci.minfinancas.pt/pt/dgci/noticias/destaques/NEWS_SAF-T_PT.htm.

Os programas e equipamentos informáticos de faturação dependem de prévia certificação pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), nos termos da Portaria n.º 363/2010, de 23 de Junho, alterada pela Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de Janeiro, e são de utilização obrigatória para os sujeitos passivos de IRC ou de IRS que emitem faturas [incluído faturas impressas em tipografias (art.º 8.º)] ou documentos equivalentes [nomeadamente, os documentos de transporte e os documentos emitidos por máquinas registadoras (artigos 7.º e 9.º)] e talões de venda, nos termos dos artigos 36.º e 40.º do Código do IVA. São também obrigatórios para os sujeitos passivos que optem pela utilização de programa informático de faturação, bem como os que utilizem programa de faturação multiempresa [al. a) e b) do n.º 3 do art. 2.º].

Estão excluídos desta obrigação os sujeitos passivos que reúnam algum dos seguintes requisitos (n.º 2 do art. 2.º da Portaria n.º 363/2010, alterado pela Portaria n.º 22-A/2012):

- «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 inferior ou igual a € 100 000», sendo que esta obrigação só produzirá efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2013, vigorando, entretanto, o montante de € 125 000 (art. 7.º);
- «c) Tenham emitido, no período de tributação anterior, um número de faturas, documentos equivalentes ou talões de venda inferior a 1 000 unidades;
- d) Efetuem transmissões de bens através de aparelhos de distribuição automática ou prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento pré-impresso e ao portador comprovativo do pagamento».

A certificação dos programas de faturação depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos (art. 3.º da Portaria n.º 363/2010, alterado pela Portaria n.º 22-A/2012):

- «a) Ter a possibilidade de exportar o ficheiro a que se refere a Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de Março;
- b) Possuir um sistema que permita identificar a gravação do registo de faturas ou documentos equivalentes e talões de venda, através de um algoritmo de cifra assimétrica e de uma chave privada de conhecimento exclusivo do produtor do programa;

Artigo 125.º · Centralização da contabilidade ou da escrituração

1 - A contabilidade ou a escrituração mencionada nos artigos anteriores deve ser centralizada em estabelecimento ou instalação situado no território português, nos seguintes termos:

- a) No tocante às pessoas colectivas e outras entidades residentes naquele território, a centralização abrange igualmente as operações realizadas no estrangeiro;
- b) No que respeita às pessoas colectivas e outras entidades não residentes no mesmo território, mas que aí disponham de estabelecimento estável, a centralização abrange apenas as operações que lhe sejam imputadas nos termos deste Código, devendo, no caso de existir mais de um estabelecimento estável, abranger as operações imputáveis a todos eles.

2 - O estabelecimento ou instalação em que seja feita a centralização mencionada no número anterior deve ser indicado na declaração de inscrição no registo mencionada no artigo 118.º e, quando se verificarem alterações do mesmo, na declaração de alterações, igualmente referida naquela disposição.

Anotações

Por Helena Freire

As sociedades residentes em Portugal devem manter a sua contabilidade e escrita actualizada e centralizada em território português, incluindo as das operações realizadas fora do território.

Os sujeitos passivos não residentes, mas que estejam obrigados a manter a contabilidade e a escrita apenas são obrigados a mantê-la quando às operações que ocorram em território nacional.

Por José Amorim

Os sujeitos passivos são obrigados a centralizar a contabilidade ou a escrituração dos livros em estabelecimento ou instalação situado no território português, devendo indicar na declaração de início ou na declaração de alterações a sua localização, bem como podem também centralizar nas instalações do representante fiscal, quando o sujeito passivo não tenha sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português. É ainda permitido que os livros e demais elementos de escrita possam estar na posse de TOC ou de empresas encarregadas da sua escrituração durante o exercício económico a que respeitam.

Artigo 126.º · Representação de entidades não residentes

1 - As entidades que, não tendo sede nem direcção efectiva em território português, não possuam estabelecimento estável aí situado mas nele obtenham rendimentos, assim como os sócios ou membros referidos no n.º 9 do artigo 5.º, são obrigadas a designar uma pessoa singular ou colectiva com residência, sede ou direcção efectiva naquele território para as representar perante a administração fiscal quanto às suas obrigações referentes a IRC.

2 - O disposto no número anterior não é aplicável, sendo a designação de representante meramente 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.

3 - A designação a que se referem os números anteriores é feita na declaração de início de actividade ou de alterações, devendo dela constar expressamente a sua aceitação pelo representante.

presas públicas devem, por força do dever público de cooperação com a administração fiscal, apresentar anualmente o mapa recapitulativo previsto na alínea f) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA.

2 - As entidades que paguem subsídios ou subvenções não reembolsáveis a sujeitos passivos de IRC devem entregar à DGCI, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos atribuídos no ano anterior.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Antes da republicação do CIRC (Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07), esta disposição seria o artigo 119.º do CIRC)

A obrigação principal de pagamento do imposto não esgota o rol de obrigações implícitas na relação jurídico-tributária, já que existe todo um conjunto de obrigações acessórias que podem ser meramente declarativas, mas também contabilísticas, de escrituração, de conservação de registos, etc.

Além disso, nem sequer podemos dizer que a isenção de pagamento do imposto (mesmo quando expressamente consagrada na lei para certas situações/entidades) exonera sempre as entidades de algumas obrigações declarativas prescritas.

Na disposição em apreço temos consagrada uma obrigação acessória, eu diria, uma obrigação contabilística, pois, ao fazer-se uma remissão expressa para a alínea f) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA (cujo texto é o seguinte: "Entregar um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus fornecedores, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25 000, o qual é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC"), obriga-se as entidades enumeradas na parte inicial do art.º 127.º do CIRC a apresentar tal mapa recapitulativo, nas condições definidas no CIVA.

O chamado "dever público de cooperação com a administração fiscal" é apresentado, nesta disposição, como motivo para a exigência desta obrigação acessória às entidades aqui devidamente descritas e agrupadas como sendo "organismos oficiais e outras entidades". Considere-se tal dever como uma irradiação do princípio geral de cooperação que perpassa a relação jurídico-tributária, tendo como corolário o "princípio da colaboração", aliás previsto de forma geral no art.º 59.º da Lei Geral Tributária, onde se referem, entre outras, as obrigações acessórias.¹⁸⁷

Por José Amorim

Esta cooperação entre as entidades públicas e privadas e a administração fiscal permite o cruzamento da informação e o acesso a dados relevantes para o correcto apuramento da situação tributária do sujeito passivo e assim lutar contra a fraude e evasão fiscais. Por isso, a norma impõe às entidades públicas e privadas a entrega de um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus fornecedores, com a indicação do montante das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000, o qual é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC [al. f) do n.º 1 do art. 29.º do Código do IVA].

Acresce a lei n.º Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE/2012), que as entidades que paguem subsídios ou subvenções não reembolsáveis a sujeitos passivos de IRC também devem entregar à DGCI, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos atribuídos no ano anterior (n.º 2).

¹⁸⁷ Sobre o dever de cooperação recíproco, em geral, cfr. Saldanha Sanches, *A quantificação da obrigação tributária - deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2.ª edição, Lisboa, Lex, 2000 (Dissertação de doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito de Lisboa, apresentada em 1995); CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, 1972; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2010; SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993; BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3.ª edição, Coimbra 1985.

Fica aqui comprovado que a técnica das remissões serve para evitar repetições até mesmo entre códigos diferentes, permitindo (idealmente) simplificar o sistema e evitar que haja duplicação de normas. No entanto, não raras vezes, o excesso de remissões poderá comprometer a facilidade em termos de aplicação e efectividade as mesmas, pelo que o legislador deverá procurar dosear o recurso a esta técnica.

Por José Amorim

Os sujeitos passivos de IRC que intervêm no mercado de valores mobiliários devem comunicar à DGCI os registos de valores mobiliários (Declaração Modelo 33) e entregar aos investidores uma declaração com os movimentos dos registos efectuados, de acordo com o previsto no art.º 125.º do CIRS. Os alienantes e adquirentes de acções e outros valores mobiliários são obrigados a entregar a Declaração Modelo 4 quando a respectiva alienação ou aquisição tenha sido realizada sem a intervenção de notários, conservatórias, oficiais de justiça, entidades e profissionais competentes para autenticar documentos particulares, instituições de crédito e sociedades financeiras (art.º 138.º do CIRS).

Artigo 130.º - Processo de documentação fiscal

1 - Os sujeitos passivos de IRC, com excepção 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 declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças.

2 - O referido processo deve estar centralizado em estabelecimento ou instalação situada em território português nos termos do artigo 125.º ou nas instalações do representante fiscal, quando o sujeito passivo não tenha a sede ou direcção efectiva em território português e não possua estabelecimento estável aí situado.

3 - Os sujeitos passivos que integrem o cadastro especial de contribuintes, nos termos da alínea a) do artigo 14.º da Portaria n.º 348/2007, de 30 de Março, e as entidades a que seja aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades são obrigados a proceder à entrega do processo de documentação fiscal conjuntamente com a declaração anual referida na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º.

4 - Os sujeitos passivos, sempre que notificados para o efeito, deverão fazer a entrega do processo de documentação fiscal referido no n.º 1 e da documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência prevista no n.º 6 do artigo 63.º.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao artigo 121.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)

De acordo com o art.º 63.º, n.º 6 do CIRC, lido em conjunto com o art.º 13.º, n.º 2 da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, verificamos por exemplo que a documentação relativa ao *dossier* fiscal sobre preços de transferência faz parte integrante do processo de documentação fiscal a que aqui se alude.

Desta situação de obrigatoriedade imposta, decorre a implicação de que caso o sujeito passivo tenha toda a documentação organizada, caberá à Administração Fiscal, pretendendo efectuar correcções à matéria colectável, contestar e efectuar prova¹⁹⁰. Destarte, caso o contribuinte seja suficientemente transparente nas

190 Acerca do ónus da prova em matéria fiscal, cfr. art.º 74.º, n.º 1 e n.º 2 da LGT e art.º 50.º do CPPT - princípio da repartição do ónus.

Por José Amorim

As petições relativas a rendimentos sujeitos a IRC não podem ser atendidas perante qualquer autoridade, repartição pública ou pessoas colectivas de utilidade pública sem que seja exibida a certidão comprovativa da entrega da declaração periódica de rendimentos estabelecida pelo serviço fiscal competente.

Artigo 132.º · Pagamento de rendimentos a entidades não residentes

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.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao anterior artigo 123.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07)

A disposição que agora se analisa terá como *rácio* evitar a evasão e fraude fiscal internacionais por parte de entidades não residentes cujos respectivos rendimentos se encontrem sujeitos à tributação em sede de IRC no nosso país.

Assim, desincentivam-se práticas evasivas como o não pagamento do imposto devido, já que, dir-se-ia que a título de medida anti-abuso (muito embora não sistematicamente inserida em sede própria), o CIRC refere que apenas face à prova do pagamento do imposto ou então perante indícios que assegurem que irá ser pago é que poderão realizar-se eventuais transferências para o estrangeiro dos respectivos rendimentos.

Não obstante esta disposição não se encontrar inserida nas medidas anti-abuso específicas, é sabido que nada impede que os vários códigos tributários as possam conter ao longo do seu articulado, não sendo necessária qualquer “etiquetagem” própria para que consideremos certas normas como medidas anti-abuso. Apenas uma palavra para referir que a discussão muitas vezes não se torna meramente académica, já que por vezes ficam dúvidas se será de aplicar-se o procedimento especial do art.º 63.º do CPPT. Por esta razão, muitas vezes discute-se em Tribunal se determinada disposição poderá ou não ser considerada como medida anti-abuso - o critério a utilizar em tal avaliação passará por uma análise em termos de *rácio* da norma.

Na hipótese em análise, e, muito bem, mais do que uma medida anti-abuso (implícita), temos plasmada uma obrigação acessória (sistematicamente, encontra-se de facto inserida no capítulo VII - obrigações acessórias e de fiscalização; mais concretamente secção II - outras obrigações acessórias de entidades públicas e privadas), obrigação esta que reflecte a importância do ónus da prova por parte dos contribuintes e perante a administração fiscal¹⁹². A disposição em análise é um bom exemplo da necessidade de preenchimento desses ónus exigíveis por lei, sob pena de os contribuintes não verem a sua situação facilitada.

192 Alguns bibliografia sobre a matéria da cooperação, da transparência e do ónus da prova do contribuinte em matéria fiscal: AMATUCCI, Fabrizio, *The enlarged duties to co-operate of taxpayers and the reversal of the burden of proof* - section report, congresso EATIP 2009, Santiago de Compostela (disponível em www.eatip.org); ANJOS AZEVEDO, Patrícia, “O princípio da transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas”, in *Os 10 anos de investigação do CJE - Estudos Jurídico-Económicos*, Alameda, 2010; SALDANHA SANCHES, José Luis, “O ónus da prova no processo fiscal”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 151, Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Ministério das Finanças, Lisboa, 1987; SALDANHA SANCHES, José Luis, *A quantificação da obrigação tributária - deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1995; TEIXEIRA, Glória, “A Fraude Fiscal e o Princípio da Transparência”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 422, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Lisboa, Julho-Dezembro de 2008

quando estejam em causa elementos da vida íntima dos cidadãos, o acesso à sua habitação, abrangidas pelo sigilo profissional ou, quando esteja em causa a violação de Direitos de personalidade ou DLG's.

Por José Amorim

Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos competentes para a prática de actos de inspecção tributária [art.º 16.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPI)], podem desenvolver todas as acções de fiscalização necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nos termos previstos na LGT, no CPPT e no RCPI.

Artigo 135.º · Registo de sujeitos passivos

1 - Com base nas declarações para inscrição no registo e de outros elementos de que disponha, a Direcção-Geral dos Impostos organiza um registo dos sujeitos passivos de IRC.

2 - O registo a que se refere o número anterior é actualizado tendo em conta as alterações verificadas em relação aos elementos anteriormente declarados, as quais devem ser mencionadas na declaração de alterações no registo.

3 - O cancelamento da inscrição no registo verifica-se face à respectiva declaração de cessação ou em consequência de outros elementos de que a Direcção-Geral dos Impostos disponha.

Anotações

Por Ana Marinho

A Direcção-Geral dos Impostos organiza um registo dos Sujeitos Passivos de IRC.

1 - Este registo baseia-se nas declarações para inscrição no registo, ou seja, é mediante estas declarações, tendo em conta as informações aí contidas, que o registo de Sujeitos Passivos de IRC é organizado.

A apresentação de declaração de inscrição pelo Sujeito Passivo de IRC constitui uma obrigação declarativa acessória nos termos do artigo 117.º, n.º 1, alínea a) do CIRC.

Esta declaração pode ser apresentada por duas vias:

- através da entrega de modelo oficial aprovado por Despacho do Ministério das Finanças, em qualquer serviço das Finanças ou outro local legalmente autorizado.

O Sujeito Passivo tem o prazo de 90 dias para fazer, a partir da inscrição no Registo Nacional De Pessoas Colectivas ou, o prazo de 15 dias a partir da data de apresentação a Registo na Conservatória do Registo Comercial, quando esteja sujeito a este registo.

- pode ser verbal, caso a autoridade legalmente autorizada a receber a a declaração possua os meios informáticos adequados, sendo os dados introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante após a sua impressão em documento tipificado.

A falta de entrega desta declaração constitui contra-ordenação tributável.

2 - Sempre que surjam alterações nos elementos declarados, o registo é alterado tendo em conta a declaração de alteração no registo apresentado pelo Sujeito Passivo.

Esta declaração deve ser entregue no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, a menos que o outro prazo seja expressamente estipulado - artigo 118.º, n.º 5, do CIRC.

Apenas se dispensa a entrega desta declaração quando as alterações em causa sejam de factos sujeitos a registo na Conservatória Registo Comercial e a entidade inscritas no Ficheiro Central de Pessoas Colectivas.

3 - Mediante a apresentação da declaração de cessação pelo Sujeito Passivo, cancela o seu registo. Esta declaração é apresentada no prazo de 30 dias a contar da data de cessação da actividade. Ainda que, este cancelamento possa ser feito em consequência de outros elementos de que a Direcção-Geral de Impostos tenha conhecimento. São disto exemplos os casos em que a administração Fiscal declara oficialmente a cessação de actividade, nos termos dos n.ºs 6 e 7 do artigo 8.º do CIRC.

CAPÍTULO VIII - GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

Artigo 137.º · Reclamações e impugnações

1 - Os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação, efectuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2 - A faculdade referida no número anterior é igualmente conferida relativamente à autoliquidação, à retenção na fonte e aos pagamentos por conta, nos termos e prazos previstos nos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

3 - 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 a fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior.

4 - A impugnação dos actos mencionados no n.º 2 é obrigatoriamente precedida de reclamação para o director de finanças competente, nos casos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

5 - As entidades referidas no n.º 1 podem ainda reclamar e impugnar a matéria colectável que for determinada e que não dê origem a liquidação de IRC, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário para a reclamação e impugnação dos actos tributários.

6 - 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.

7 - A faculdade referida no n.º 1 é igualmente aplicável ao pagamento especial por conta previsto no artigo 106.º, nos termos e com os fundamentos estabelecidos no artigo 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

N.º 1

Nesta disposição refere-se que os sujeitos passivos de IRC (por exemplo, empresas e todas as entidades referidas na incidência positiva do CIRC e não abrangidas nas isenções), bem como os seus representantes e todos aqueles responsáveis a qualquer outro título, podem reclamar ou impugnar a liquidação de imposto, nos termos do CPPT¹⁹³.

Em primeiro lugar, e a título de enquadramento teórico, importa diferenciar o procedimento tributário do processo judicial ou processo tributário, pois no procedimento estamos a falar de processo administrativo, de acordo com o referido no artigo 111.º do CPPT. Engloba-se, aqui, a reclamação graciosa, a avaliação indirecta da matéria colectável, bem como o pedido de revisão da matéria colectável, a revisão dos actos tributários e, finalmente, o recurso hierárquico. Já o processo tributário engloba todos os actos passados em

193 A título de indicação bibliográfica, vide LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código do Procedimento e de Processo Tributário - volume I - anotado e comentado*, 5.ª Edição, Áreas, 2006, LOPES DE SOUSA, Jorge, *Código do Procedimento e de Processo Tributário - volume II - anotado e comentado*, 5.ª Edição, Áreas, 2007, bem como FREITAS DA ROCHA, Joaquim, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2004.

N.º 5

A reclamação e a impugnação aplicam-se também quando não haja lugar a liquidação de IRC, sendo necessário observar os fundamentos e toda a tramitação previstas no CPPT - cfr., respectivamente, art.ºs 68.º e ss e 99.º e ss do CPPT.

N.º 6

Em primeiro lugar, um pequeno afinamento de índole técnica: o legislador, ao mencionar "processo gracioso", pretende referir-se ao procedimento tributário que não é, tecnicamente um "processo" uma vez que não corre os seus trâmites em Tribunal.

Assim, quando resultado da apreciação da reclamação graciosa ou da impugnação judicial, se admitir que houve erro na liquidação imputável à Administração Fiscal, aplicam-se os respectivos juros indemnizatórios. No fundo, e de acordo com o art.º 43.º da LGT, os juros indemnizatórios são os devidos pela Administração Fiscal ao contribuinte, sempre que se determine, em sede de reclamação graciosa ou em sede de impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços da Administração Tributária, tendo desse erro resultado uma obrigação de pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido¹⁹⁷.

N.º 7

Finalmente, outro dos casos especiais aqui contemplados é também a hipótese da reclamação ou impugnação na situação de pagamento especial por conta - cfr. a sua previsão no art.º 106.º do CIRC -, aplicando-se-lhe para os efeitos contemplados na disposição que agora se analisa, o art.º 133.º do CPPT (relativo ao pagamento por conta).

Por José Amorim

É garantido aos sujeitos passivos de IRC, aos seus representantes e às pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto a faculdade de reclamar ou impugnar a respectiva liquidação ou a matéria colectável que não tenha sido objecto de liquidação em sede de IRC, nos termos estabelecidos nos art.ºs 68.º e 99.º e segs do CPPT (n.ºs 1 e 5). É ainda atribuída a possibilidade aos sujeitos passivos de IRC de reclamar ou impugnar no caso de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta, nos termos e prazos previstos nos art.ºs 131.º a 133.º do CPPT, com a condição da sua impugnação ser obrigatoriamente precedida de reclamação (n.º 2).

No caso específico da retenção na fonte, uma vez que a retenção na fonte tem natureza de pagamento por conta do imposto devido a final (art.º 94.º, n.º 3 do CIRC), a reclamação só pode ocorrer quando esta tenha sido efectuada a título definitivo e «no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido a fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior» (n.º 3).

Relativamente ao pagamento especial por conta, previsto no artigo 106.º do CIRC, este também pode ser objecto de impugnação judicial nos termos e com os fundamentos estabelecidos no artigo 133.º do CPPT.

Artigo 138.º · Acordos prévios sobre preços de transferência

1 - Os sujeitos passivos podem solicitar à Direcção-Geral dos Impostos, para efeitos do disposto no artigo 63.º do Código do IRC, a celebração de um acordo que tenha por objecto estabelecer, com carácter prévio, o método ou métodos susceptíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos, efectuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis.

¹⁹⁷ Cfr. comentário ao art.º 102.º do CIRC, da autoria da mesma autora.

De todo o modo, os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência (APPT) ou, na terminologia da OCDE, "Advance Pricing Arrangements" (APA) consideram-se como os primeiros passos de um verdadeiro processo de mediação entre a Administração Fiscal e o contribuinte, tendo como objectivo/finalidade principal uma diminuição da incerteza nas relações estabelecidas entre os contribuintes (ou sujeitos passivos de imposto) e a Administração Fiscal¹⁹⁸.

N.º 1

A tramitação destes acordos terá de verificar-se em quatro fases distintas.

Numa fase preliminar, os sujeitos passivos interessados deverão solicitar, por escrito, uma avaliação prévia da situação e das implicações da celebração do acordo; na fase de apresentação da proposta de acordo, deverão ser subscritas as operações abrangidas; na fase da avaliação, facultar-se à DGI toda a documentação relativa à política de preços adoptada e, por fim, na fase conclusiva, o acordo entrará em vigor, com efeitos retroactivos à data nele indicada.

N.º 2

Os APPT podem revestir duas modalidades: unilaterais, por um lado; e, por outro, bilaterais ou multilaterais¹⁹⁹. Os primeiros são celebrados entre a DGI e um ou mais sujeitos passivos de IRS ou IRC. Os segundos abrangem um primeiro acordo entre a DGI e os sujeitos passivos em questão, mas também um outro acordo com outra ou outras Administrações Fiscais, respeitando os procedimentos amigáveis previstos designadamente nos Acordos sobre dupla tributação.

Normalmente defende-se que serão preferíveis os acordos multilaterais, pois os bilaterais não garantem a eliminação da dupla tributação dos lucros.

N.º 3, alínea a)

O procedimento a respeitar encontra-se pontualmente previsto na Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho, que esclarece os passos a seguir e as obrigações subjacentes. O mesmo diploma refere que um APPT se destina a "garantir a um sujeito passivo de IRS e de IRC a aceitação pela administração fiscal do método ou métodos para a determinação dos preços de transferência das operações vinculadas, tal como definidas no artigo 2.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, em conformidade com o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 63.º do Código de IRC, para um período determinado".

Fica aqui provado que a fundamentação assume papel de destaque (bem como a prova documental), já que suportar o pedido relativamente ao método ou métodos de determinação dos preços de transferência é determinante no sucesso futuro de todo o processo negocial.

N.º 3, alínea b)

Refira-se que estes acordos prévios poderão abranger todas ou apenas parte das transacções efectuadas. Assim, negociam-se previamente um conjunto de critérios, condições e requisitos a aplicar num determinado período de tempo previamente fixado, que não pode ser superior a três anos - o período de duração terá de ser expressamente referido, sem prejuízo da possibilidade de posteriormente haver lugar a prorrogações.

N.º 3, alínea c)

Dado o acordo implicar diferentes entidades, teremos aqui uma espécie de regra de "litisconsórcio necessário activo".

N.ºs 4 e 5

A informação prestada no âmbito destes acordos encontrar-se-á sujeita aos deveres de confidencialidade e protecção que o sigilo fiscal tutela, salvaguardando-se o segredo comercial e profissional, tal como referenciado na alínea d) do n.º 3 desta mesma disposição, disposição para a qual agora se remete.

198 A propósito dos APPT ou APAs, vide ANÍOS AZEVEDO, Patrícia, "O princípio da transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas", in Os 10 anos de investigação do CIE - Estudos Jurídico-Económicos, Almedina, 2010 e TEIXEIRA, Glória (coordenação), Preços de Transferência - casos práticos, Vida Económica, Porto, 2006. Além disso, vejam-se também os seguintes contributos: PEREIRA, Paula Rosado, "Acordos prévios sobre preços de transferência - alguns comentários ao projecto de portaria", in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Gráfica de Coimbra, Ltd., Edições Almedina, n.º 2, Ano 1, Junho 2008; PEREIRA, Paula Rosado, "Acordos prévios sobre preços de transferência: Breve contributo para uma análise relativa à sua introdução em Portugal", in Estudos Jurídicos em homenagem ao Professor Doutor António Sousa Franco - Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 3.º volume, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

199 Normalmente são bilaterais pois celebram-se entre o contribuinte e uma dada administração fiscal. No caso da Airbus, a experiência é de um acordo prévio multilateral. De facto, a Airbus entrou em negociações com quatro países: França, Alemanha, Reino Unido e Espanha.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Esta disposição aparecia como artigo 129.º, na redacção do CIRC em vigor previamente ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07)

N.º 1

A questão das correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis (cfr. art.º 64.º do CIRC, disposição aliás sistematicamente inserida nas medidas anti-abuso específicas do CIRC, ou seja, na secção relativa a “correcções para efeitos da determinação da matéria colectável”; vide também o respectivo comentário, da autoria da mesma autora) não se aplica face à prova do preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis (por exemplo, o comprovativo da transferência bancária, a fotocópia de um cheque, etc.) e quando dessa prova se infira que esse valor foi inferior ao valor patrimonial que serviu de base à liquidação do IMT. Mais uma vez, e nunca é demais referir, temos aqui uma manifestação do ónus probatório colocado sobre os contribuintes pela Administração Fiscal.

N.º 2

Este n.º 2 refere-nos um exemplo concreto que poderá ser subsumível ao que se prescreve no n.º 1, ao remeter para os custos de construção fixados na Portaria n.º 1119/2009, de 30/09/2009 (que regulamenta, tal como indicado no n.º 3 do art.º 62.º do CIMI, as propostas constantes nas alíneas a), b), c) e d) dos n.º 1 dessa disposição, bem como as propostas constantes no n.º 2 da mesma).

De facto, à Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU), o CIMI (nos seus art.ºs 60.º e ss) reconhece uma série de competências, encontrando-se algumas delas regulamentadas na já referenciada Portaria n.º 1119/2009, de 30/09/2009.

Ora, para poder ser afastada a aplicação de eventuais correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, o contribuinte poderá “designadamente” provar que os custos de construção ficaram aquém dos valores fixados na Portaria aqui destacada. Neste caso, uma ressalva (cfr. parte final deste número) que nos indica que ao montante dos custos de construção acrescem os demais indicadores objectivos previstos no CIMI para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário - cfr. art.º 7.º do CIMI, sobre a determinação do valor patrimonial tributário em geral; art.º 37.º e ss do mesmo diploma, neste caso para os prédios urbanos e, eventualmente, art.º 17.º e ss para os prédios rústicos.

N.º 3

A prova de que o preço efectivamente praticado na transmissão é inferior ao valor que serviu de base à liquidação de IMT é feita mediante requerimento dirigido ao Director de Finanças da área competente, nos prazos que se fixam alternativamente neste n.º 3.

N.º 4

O requerimento que acompanha a prova que aqui se tem vindo a referenciar suspende a liquidação, mas apenas na parte correspondente à diferença positiva entre o valor constante do contrato e o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel. A diferença positiva que eventualmente venha a ser apurada caberá à DGI, obviamente na hipótese de o pedido ser indeferido total ou parcialmente.

N.º 5

Relativamente à prova, feita por requerimento, com a conseqüente abertura de um procedimento junto da Administração Fiscal (cfr. n.º 3 da disposição agora objecto de análise e comentário), aplica-se *mutatis mutandis* o mecanismo previsto na LGT para o pedido de revisão da matéria colectável, bem como poderá ser invocada qualquer ilegalidade da impugnação do acto tributário de liquidação quando a avaliação tenha sido feita com base na avaliação indirecta. No entanto, esta última possibilidade será afastada em caso de tributação com base em acordo obtido em sede de procedimento de revisão da matéria tributável.

aos sujeitos passivos a possibilidade de apresentarem elementos que comprovem que o valor registado na contabilidade do alienante corresponde ao verdadeiro preço de venda e tenha sido registado pelo preço de custo efectivo.

Se o adquirente não fizer a prova de que o valor constante do contrato é efectivamente inferior ao VPT, considera-se que a aquisição não foi registada pelo preço praticado mas pelo VPT definitivo do imóvel e que as demonstrações financeiras devem ser corrigidas para reflectirem a verdadeira imagem da situação patrimonial da empresa. A alteração do valor dos bens imóveis implica um acréscimo do valor do capital próprio.

Se, efectivamente, o valor constante do contrato for inferior ao VPT definitivo do imóvel, o alienante deve efectuar uma correcção na declaração de rendimentos do período de tributação a que respeita a transmissão, correspondente à diferença positiva entre o VPT definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [al. a) do n.º 3 do art.º 64.º do CIRC].

Na realidade, o adquirente deve adoptar o VPT definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel [al. b) do n.º 3 do art.º 64.º do CIRC]. O VPT é relevante, nomeadamente, para efeitos de cálculo das amortizações e das mais-valias numa futura transmissão. Também serve de base de cálculo para o apuramento do custo da mercadoria vendida nas situações de bens adquiridos para revenda.

No caso de existir uma diferença positiva entre o VPT definitivo e o custo de aquisição ou de construção, o sujeito passivo adquirente deve comprovar, no processo de documentação fiscal previsto no art. 130.º do CIRC, o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel. Se não concordar com as correcções a efectuar - diferença positiva entre o VPT definitivo do imóvel e o valor constante do contrato -, pode impugnar judicialmente a liquidação do imposto que resultar das correcções efectuadas, ou, se não houver lugar a liquidação, das correcções ao lucro tributável, depois de apresentado um requerimento dirigido ao director de finanças competente, não sendo admitido aqui qualquer reclamação graciosa (n.º 3).

Por José Amorim

Através do Portal das Finanças, os contribuintes podem preencher e enviar as suas declarações de impostos. O comprovativo legal de entrega das declarações de IRC é fornecido através do Portal das Finanças.

Artigo 142.º · Classificação das actividades

As actividades exercidas pelos sujeitos passivos de IRC são classificadas, para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação Portuguesa de Actividades Económicas - CAE, do Instituto Nacional de Estatística.

Anotações

Por Helena Freire

A listagem das actividades está definida em anexo ao CIRS. A listagem foi actualizada em 2001, no entanto, alguns profissionais de algumas actividades continuam a não ver aí definida a sua actividade. Esta listagem foi elaborada de acordo com as informações obtidas do Instituto Nacional de Estatística, partindo da anterior tabela já existente.

Por José Amorim

O Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de Novembro, regula a nova classificação das actividades económicas, de acordo com as classificações das actividades da União Europeia e das Nações Unidas, a qual constitui uma estrutura indispensável ao desenvolvimento e à consolidação do sistema estatístico nacional.

Finalmente, houve a preocupação de se atender às especificidades dos activos não correntes detidos para venda e das propriedades de investimento.

Assim:

Ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, e nos termos da alínea c) do artigo 199.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

Artigo 1.º · Condições gerais de aceitação das depreciações e amortizações

1 - Podem ser objecto de depreciação ou amortização os elementos do activo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis, os activos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

2 - Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, as depreciações e amortizações só são consideradas:

- a) Relativamente a activos fixos tangíveis e a propriedades de investimento, a partir da sua entrada em funcionamento ou utilização;
- b) Relativamente aos activos biológicos que não sejam consumíveis e aos activos intangíveis, a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se posterior, ou ainda, no que se refere aos activos intangíveis, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de rendimentos, a partir da sua utilização com esse fim.

3 - As depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Definidos os elementos essenciais do regime de depreciações e amortizações (cfr. art.ºs 29.º a 34.º), o Código do IRC remete o correspondente desenvolvimento técnico para diploma regulamentar (cfr. art.º 31.º n.º 1), que foi necessário rever na sequência da adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Na esteira do regime anterior, este decreto regulamentar visa:

- a) Flexibilizar a política fiscal das depreciações e amortizações, considerando a respectiva função estratégica no âmbito do financiamento do investimento empresarial, o acelerado progresso tecnológico e a evolução contabilística mais recente;
- b) Desenvolver os princípios, regras e métodos de depreciação e amortização previstos no Código do IRC, definindo a sua aplicação de modo a evitar, tanto quanto possível, lacunas regulamentares; e
- c) Agregar num único diploma todos os aspectos relativos ao regime fiscal das depreciações e amortizações. Este artigo enumera as condições gerais de aceitação das depreciações e amortizações para efeitos fiscais, a saber:
 - a) A susceptibilidade de depreciação dos correspondentes elementos do activo (activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento contabilizados ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização - desgaste

2 - O custo de aquisição de um elemento do activo é o respectivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento ou utilização.

3 - O custo de produção de um elemento do activo obtém-se adicionando ao custo de aquisição das matérias-primas e de consumo e da mão-de-obra directa, os outros custos directamente imputáveis ao produto considerado, assim como a parte dos custos indirectos respeitantes ao período de construção ou produção que, de acordo com o sistema de custeio utilizado, lhe seja atribuível.

4 - No custo de aquisição ou de produção inclui-se o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que, nos termos legais, não for dedutível, designadamente em consequência de exclusão do direito à dedução, não sendo, porém, esses custos influenciados por eventuais regularizações ou liquidações efectuadas em períodos de tributação posteriores ao da entrada em funcionamento ou utilização.

5 - São, ainda, incluídos no custo de aquisição ou de produção, de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável, os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição ou produção de elementos referidos no n.º 1 do artigo anterior, na medida em que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização, desde que este seja superior a um ano.

6 - Sem prejuízo do referido no número anterior, não se consideram no custo de aquisição ou de produção as diferenças de câmbio relacionadas com os activos resultantes quer de pagamentos efectivos, quer de actualizações à data do balanço.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 2.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Na sequência do disposto no art.º 31.º, n.º 1, do Código do IRC, este artigo define a valorimetria dos elementos do activo depreciables ou amortizáveis, concretizando a base de cálculo das respectivas depreciações e amortizações, a saber:

- a) Custo de aquisição, no caso de elementos do activo adquiridos a terceiros a título oneroso - ou seja, o respectivo preço de compra, acrescido dos gastos acessórios suportados até à sua entrada em funcionamento ou utilização [v.g. o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e os encargos notariais e de registo predial suportados com a aquisição de imóveis], assim como do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) não dedutível (não relevando eventuais regularizações ou liquidações efectuadas em períodos de tributação posteriores ao da entrada em funcionamento ou utilização) e - constituindo inovação relativamente ao regime anterior - dos custos de empréstimos obtidos (incluindo diferenças de câmbio a eles associadas) directamente atribuíveis à aquisição de activos fixos tangíveis, activos intangíveis e propriedades de investimento nos termos da normalização contabilística especificamente aplicável, quando respeitarem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização e este for superior a um ano. Excluem-se as diferenças de câmbio relacionadas com os activos resultantes de pagamentos efectivos ou de actualizações à data do balanço [cfr. n.ºs 1, alínea a), 2 e 4 a 6] e, bem assim, os custos estimados de desmantelamento e remoção de activos fixos tangíveis;
- b) Custo de produção, no caso de elementos do activo construídos ou produzidos pelo próprio sujeito passivo - ou seja, o somatório do custo de aquisição das matérias-primas e de consumo e da mão-de-obra directa, dos restantes custos directamente imputáveis ao elemento em apreço e da quota-parte dos custos indirectos relativos ao período de construção ou produção atribuível de acordo com o sistema de custeio utilizado, assim como do IVA não dedutível (não relevando eventuais regularizações ou liquidações efectuadas em períodos de tributação posteriores ao da entrada em funcionamento ou utilização) e dos custos de empréstimos obtidos (incluindo diferenças de câmbio a eles associadas) directamente atribuíveis à produção de activos fixos tangíveis, activos intangíveis e propriedades de investimento nos termos da normalização contabilística

especificamente aplicável, quando respeitarem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização e este for superior a um ano (o que constitui inovação relativamente ao regime anterior). Excluem-se as diferenças de câmbio relacionadas com os activos resultantes de pagamentos efectivos ou de actualizações à data do balanço [cfr. n.ºs 1, alínea a), e 3 a 6] e, bem assim, os custos estimados de desmantelamento e remoção de activos fixos tangíveis;

c) Valor de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;

d) Valor de mercado à data de abertura da escrita, no caso de bens avaliados para o efeito (sempre que não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção), sendo passível de correcção para efeitos fiscais, quando se considere excedido.

Ver: art.º 5.º; art.º 6.º; art.º 10.º; art.º 18.º; art.º 31.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Artigo 3.º - Período de vida útil

1 - A vida útil de um elemento do activo depreciável ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

2 - Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera-se:

a) Período mínimo de vida útil de um elemento do activo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 5.º;

b) Período máximo de vida útil de um elemento, o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea anterior.

3 - Exceptuam-se do disposto na alínea b) do número anterior as despesas com projectos de desenvolvimento, cujo período máximo de vida útil é de cinco anos.

4 - Os períodos mínimo e máximo de vida útil contam-se a partir da ocorrência dos factos mencionados no n.º 2 do artigo 1.º.

5 - Não são aceites como gastos para efeitos fiscais as depreciações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 3.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Na sequência do disposto nos art.ºs 31.º, n.º 4, e 34.º, n.º 2, do Código do IRC, este artigo apresenta a noção de vida útil para efeitos fiscais de um elemento do activo depreciável ou amortizável - período durante o qual se deprecia ou amortiza integralmente o seu valor, excluído o respectivo valor residual (se for o caso), contado a partir da sua entrada em funcionamento ou utilização (sendo irrelevante a sua mera disponibilidade para uso) (cfr. n.ºs 1 e 4) - e define o que se deve entender por períodos mínimo e máximo de vida útil (independentemente do método de depreciação ou amortização aplicado), conforme se deduza das quotas máximas de depreciação ou amortização fiscalmente aceites (seja com base nas taxas fixadas ou mencionadas nas tabelas anexas a este decreto regulamentar, seja em função da respectiva utilidade esperada) ou de quotas correspondentes a metade destas (quotas mínimas de depreciação ou amortização), respectivamente [cfr. n.º 2, alíneas a) e b)].

O período máximo de vida útil fixa o limite temporal para a dedutibilidade fiscal das depreciações ou amortizações praticadas, salvo em situações especiais devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) (cfr. n.º 5). No mesmo sentido dispõe o art.º 34.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC. A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 5 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 6.º; art.º 7.º; art.º 31.º do Código do IRC; art.º 34.º do Código do IRC.

Artigo 4.º · Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

1 - O cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes.

2 - Pode, no entanto, optar-se pelo cálculo das depreciações pelo método das quotas decrescentes, relativamente aos activos fixos tangíveis novos, adquiridos a terceiros ou construídos ou produzidos pela própria empresa, e que não sejam:

- a) Edifícios;
- b) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo;
- c) Mobiliário e equipamentos sociais.

3 - Quando a natureza do deprecimento ou a actividade económica do sujeito passivo o justifique podem, ainda, ser aplicados métodos de depreciação e amortização diferentes dos indicados nos números anteriores, mantendo-se os períodos máximos e mínimos de vida útil, desde que, mediante requerimento, seja obtido o reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos, salvo quando daí não resulte uma quota anual de depreciação ou amortização superior à prevista nos artigos seguintes.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 4.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo enumera os métodos de cálculo das depreciações e amortizações aceites para efeitos fiscais.

Nessa conformidade, o n.º 1 estabelece que o método-regra para o cálculo das depreciações e amortizações é o método das quotas constantes, em consonância com o art.º 30.º, n.º 1, do Código do IRC.

No entanto, o n.º 2, em termos equivalentes ao art.º 30.º, n.º 2, do Código do IRC, prevê a opção pelo método das quotas decrescentes (anteriormente denominado de "método das quotas degressivas") com referência aos activos fixos tangíveis que:

- a) Não tenham sido adquiridos em estado de uso;
- b) Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (excepto se afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas ao aluguer no exercício da actividade normal da empresa - v.g. *rent-a-car*), mobiliário e equipamentos sociais.

Quer um quer o outro são métodos rígidos, ou seja, as quotas máximas de depreciação ou amortização são fixadas no início da vida útil dos elementos do activo e apenas atendem ao factor tempo no processo de depreciação ou amortização, independentemente da intensidade do desgaste funcional.

Na sequência do disposto no art.º 30.º, n.º 3, do Código do IRC, o n.º 3 prevê ainda a possibilidade de aplicação de outros métodos de depreciação e amortização (designadamente, métodos elásticos), sujeitos a reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), salvo nos casos em que não resulte uma

quota anual de depreciação ou amortização superior à quota máxima determinada nos termos dos artigos seguintes (o que constitui inovação relativamente ao regime anterior). Tais situações devem ser justificadas em razão da natureza do deprecimento do elemento do activo ou da actividade económica da empresa, mantendo-se os períodos máximos e mínimos de vida útil.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 3 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 30.º do Código do IRC.

Artigo 5.º - Método das quotas constantes

1 - No método das quotas constantes, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação é determinada aplicando-se aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas de depreciação ou amortização específicas fixadas na tabela I anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante, para os elementos do activo dos correspondentes ramos de actividade ou, quando estas não estejam fixadas, as taxas genéricas mencionadas na tabela II anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante.

2 - Exceptuam-se do disposto no número anterior os seguintes casos, em que as taxas de depreciação ou amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado:

- a) Bens adquiridos em estado de uso;
- b) Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;
- c) Grandes reparações e beneficiações;
- d) Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia.

3 - Relativamente aos elementos para os quais não se encontrem fixadas, nas tabelas referidas no n.º 1, taxas de depreciação ou amortização são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.

4 - Quando, em relação aos elementos mencionados nas alíneas a) e b) do n.º 2, for conhecido o ano em que pela primeira vez tiverem entrado em funcionamento ou utilização, o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado de novo e o número de anos de utilização já decorrido.

5 - Para efeitos de depreciação ou amortização, consideram-se:

- a) «Grandes reparações e beneficiações» as que aumentem o valor ou a duração provável dos elementos a que respeitem;
- b) «Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia» as que, tendo sido realizadas em edifícios e em outras construções de propriedade alheia, e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 5.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo regula o método das quotas constantes, método-regra para o cálculo das depreciações e amortizações em conformidade com os art.ºs 30.º, n.º 1, do Código do IRC e 4.º, n.º 1, deste decreto regulamentar.

Denominado na doutrina contabilística de “método da linha recta”, trata-se de um método de grande simplicidade, que pressupõe um desgaste proporcional ao tempo, sendo um método rígido (as quotas máximas de depreciação ou amortização são fixadas no início da vida útil dos elementos do activo e apenas atende ao factor tempo no processo de depreciação ou amortização, independentemente da intensidade do desgaste funcional).

Neste método, a quota anual de depreciação ou amortização aceite para efeitos fiscais resulta da aplicação das seguintes taxas de depreciação ou amortização aos valores de base a que se refere o art.º 2.º, n.º 1:

- a) As taxas específicas fixadas na tabela I anexa a este decreto regulamentar e que dele faz parte integrante, para os elementos do activo dos respectivos ramos de actividade; ou
- b) As taxas genéricas mencionadas na tabela II anexa a este decreto regulamentar e que dele faz parte integrante, quando aquelas não estiverem fixadas (cfr. n.º 1).

Relativamente aos elementos para os quais não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização nas tabelas anexas a este decreto regulamentar e que dele fazem parte integrante, o n.º 3 estabelece que são aceites aquelas que forem consideradas razoáveis pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), atento o correspondente período de utilidade esperada.

Outrossim, as taxas de depreciação ou amortização aplicáveis devem ser determinadas com base no respectivo período de utilidade esperada, nos seguintes casos:

- a) Bens adquiridos em estado de uso (ou seja, que não tenham sido adquiridos novos nem construídos ou produzidos pelo próprio sujeito passivo);
- b) Bens que tenham sido objecto de avaliação para efeitos de abertura de escrita;
- c) Grandes reparações e beneficiações, considerando-se como tais as que aumentem o valor ou a duração provável dos elementos do activo a que se referem [cfr. n.ºs 2, alínea c), e 5, alínea a)]; e
- d) Obras em edifícios (ou outras construções) de propriedade alheia, considerando-se como tais as que, não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental [cfr. n.ºs 2, alínea d), e 5, alínea b)].

O período de utilidade esperada deve ser objectivamente estimado pelo sujeito passivo, sendo passível de correcção (cfr. n.º 2) e não podendo ser inferior, nos casos em que for conhecido o ano da primeira entrada em funcionamento ou utilização em relação aos bens adquiridos em estado de uso ou avaliados para efeitos de abertura de escrita, ao período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado de novo deduzido do número de anos de funcionamento ou utilização entretanto decorridos (cfr. n.º 4).

No mesmo sentido dispõe o art.º 31.º, n.ºs 1, 2 e 5 do Código do IRC.

De referir que as taxas de depreciação ou amortização constantes das tabelas anexas a este decreto regulamentar e que dele fazem parte integrante apenas são aplicáveis aos elementos do activo cuja entrada em funcionamento ou utilização tenha ocorrido a partir de 1 de Janeiro de 1989, aplicando-se aos que entraram em funcionamento ou utilização anteriormente as taxas constantes das tabelas anexas à Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto, com as alterações introduzidas pelas Portarias n.ºs 990/84, de 29 de Dezembro, e 85/88, de 9 de Fevereiro [cfr. art.º 22.º, alínea e)].

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 3 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 3.º; art.º 4.º; art.º 6.º; art.º 15.º; art.º 18.º; art.º 22.º; art.º 30.º do Código do IRC; art.º 31.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Bens em estado de uso (Informação vinculativa - Proc. n.º 2583/06, com despacho concordante do substituto legal do director-geral dos impostos, de 2007/02/26).

Jurisprudência

IRC. Correcção da matéria colectável. Banco. Obras de grandes reparações. Amortização do activo imobilizado. Período máximo de vida útil - I. As obras de construção civil de desmontagem, remodelações, demolições, alvenarias, revestimentos de pavimento, betões, escavações para fundações, tectos, carpintarias, vi-

dro, estores, escavações e aterros, tubagens eléctricas, revestimentos de paredes e tectos, fachadas, etc., ou seja, obras necessárias para o exercício da actividade bancária, que se integram, assim, nos próprios imóveis e que contribuem de forma clara não só para aumentar o valor real de cada uma das agências bancárias, mas também contribuem para um aumento provável da duração desses imóveis, passando a ser sua parte integrante e a constituir um todo, são obras que cabem no conceito legal de grandes reparações e beneficiações, tal como vem definido no art.º 5.º, n.º 2, alínea c), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro. II. Assim, a sua amortização deve ser determinada de acordo com o respectivo período de desgaste ou utilidade esperada do bem que elas visaram beneficiar no seu todo (acórdão do STA de 2005/02/02, Proc. n.º 917/04).

Artigo 6.º · Método das quotas decrescentes

1 - No método das quotas decrescentes, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º, que ainda não tenham sido depreciados, as taxas referidas no n.º 1 do artigo anterior, corrigidas pelos seguintes coeficientes máximos:

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

2 - Nos casos em que, nos períodos de tributação já decorridos de vida útil do elemento do activo, não tenha sido praticada uma quota de depreciação inferior à referida no n.º 1 do artigo anterior, quando a quota anual de depreciação determinada de acordo com o disposto no número anterior for inferior, num dado período de tributação, à que resulta da divisão do valor pendente de depreciação pelo número de anos de vida útil que restam ao elemento a contar do início desse período de tributação, pode ser aceite como gasto, até ao termo dessa vida útil, uma depreciação de valor correspondente ao quociente daquela divisão.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, a vida útil de um elemento do activo reporta-se ao período mínimo de vida útil segundo o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 3.º.

4 - O disposto no n.º 2 não prejudica a aplicação do que se estabelece no artigo 18.º relativamente a quotas mínimas de depreciação.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 6.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo regula o método das quotas decrescentes (anteriormente denominado de "método das quotas degressivas"), método alternativo, em certos casos, para o cálculo de depreciações, em conformidade com os art.ºs 30.º n.º 2 do Código do IRC e 4.º n.º 2 deste decreto regulamentar.

Denominado na doutrina contabilística de "método do saldo decrescente", pressupõe quotas de depreciação variáveis em progressão geométrica, sendo um método rígido (as quotas máximas de depreciação são fixadas no início da vida útil dos elementos do activo e apenas atende ao factor tempo no processo de depreciação, independentemente da intensidade do desgaste funcional).

Neste método, a quota anual de depreciação aceite para efeitos fiscais resulta da aplicação, aos valores de base a que se refere o art.º 2.º, n.º 1, líquidos das quotas de depreciação praticadas nos períodos de tributação anteriores, das taxas referidas no art.º 5.º, n.º 1, (e, acrescentamos nós, no n.º 3 do mesmo artigo), corrigidas pelos coeficientes máximos de 1,5, 2 ou 2,5, consoante o período de vida útil do activo fixo tangível em causa seja inferior a cinco anos, igual a cinco ou seis anos ou superior a seis anos, respectivamente, conforme dispõe o n.º 1, alíneas a) a c), em consonância com o art.º 31.º, n.º 3 alíneas a) a c), do Código do IRC.

Considerando o significativo aumento das depreciações nos períodos de tributação iniciais da vida útil dos elementos do activo em apreço, o método das quotas decrescentes mostra-se muito mais favorável que o das quotas constantes, potenciando o investimento através do incremento de autofinanciamento decorrente do diferimento quer da distribuição de resultados, quer do pagamento de impostos sobre o rendimento.

Atentas as especificidades deste método, o n.º 2 disciplina o critério de cálculo das quotas de depreciação a observar nos últimos períodos de tributação da vida útil dos correspondentes activos fixos tangíveis, de modo a permitir a sua depreciação total. Assim, nos períodos de tributação em que o quociente da divisão do valor pendente de depreciação pelo número de anos de vida útil remanescente for superior à quota anual de depreciação resultante da aplicação deste método, esta deve ser substituída por aquela (cfr. n.ºs 2 e 3), sem prejuízo do disposto no art.º 18.º quanto a quotas mínimas de depreciação (ou seja, ainda nestas situações, a quota de depreciação a considerar não pode ser inferior à que resultar da aplicação de uma taxa correspondente a metade da prevista para o método das quotas constantes) (cfr. n.º 4). Este método apenas é aplicável relativamente aos elementos do activo cuja entrada em funcionamento se tenha verificado a partir de 1 de Janeiro de 1989 [cfr. art.º 22.º, alínea a)].

Ver: art.º 2.º; art.º 4.º; art.º 5.º; art.º 18.º; art.º 22.º; art.º 30.º do Código do IRC; art.º 31.º do Código do IRC.

Artigo 7.º · Depreciações e amortizações por duodécimos

1 - No ano da entrada em funcionamento ou utilização dos activos, pode ser praticada a quota anual de depreciação ou amortização em conformidade com o disposto nos artigos anteriores, ou uma quota de depreciação ou amortização, determinada a partir dessa quota anual, correspondente ao número de meses contados desde o mês da entrada em funcionamento ou utilização desses activos.

2 - No caso referido no número anterior, no ano em que se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil dos mesmos activos nas condições do n.º 2 do artigo 3.º, só são aceites depreciações ou amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

3 - A quota de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação é também determinada tendo em conta o número de meses em que os elementos estiveram em funcionamento ou utilização nos seguintes casos:

- a) Relativamente ao período de tributação em que se verifique a cessação da actividade, motivada pelo facto de a sede e a direcção efectiva deixarem de se situar em território português, continuando, no entanto, os activos afectos ao exercício da mesma actividade, através de estabelecimento estável aí situado;
- b) Relativamente ao período de tributação referido na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º do Código do IRC;
- c) Quando seja aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 74.º do Código do IRC, relativamente ao número de meses em que, no período de tributação da transmissão, os activos estiveram em funcionamento ou utilização nas sociedades fundidas ou cindidas ou na sociedade contribuidora e na sociedade para a qual se transmitem em consequência da fusão ou cisão ou entrada de activos;
- d) Relativamente ao período de tributação em que se verifique a dissolução da sociedade para efeitos do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 79.º do Código do IRC.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 7.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo regula as depreciações e amortizações em regime duodecimal, introduzindo excepções ao regime-regra da anualidade em matéria de depreciações e amortizações de activos.

Nessa conformidade, no ano da entrada em funcionamento ou utilização dos activos, pode ser praticada uma quota de depreciação ou amortização determinada a partir da quota anual de depreciação ou amortização e proporcional ao número de meses contados desde o mês da entrada em funcionamento ou utilização desses activos, caso em que, no ano em que ocorrer a transmissão, a inutilização ou o termo da respectiva vida útil (cfr. art.º 3.º, n.º 2), apenas são aceites depreciações ou amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação de tais ocorrências (cfr. n.ºs 1 e 2). No mesmo sentido dispõe o art.º 31.º, n.ºs 6 e 7, do Código do IRC.

Este regime especial de periodização das depreciações e amortizações reveste-se assim, em regra, de carácter facultativo, ou seja, resulta de uma opção do sujeito passivo. Contudo, o n.º 3 explicita os casos em que, atenta a natureza das situações em causa, este regime é de aplicação obrigatória, a saber:

- a) Relativamente ao período de tributação em que ocorra a cessação de actividade em virtude de transferência de residência (cfr. art.º 83.º, n.º 1, do Código do IRC), permanecendo, no entanto, os activos efectivamente afectos ao exercício da mesma actividade através de estabelecimento estável situado em território português;
- b) Relativamente ao período de tributação constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período, no ano em que seja adoptado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido nos termos gerais (cfr. art.º 8.º, n.º 4, alínea d), do Código do IRC);
- c) Quando, tratando-se de fusão, cisão ou entrada de activos, a sociedade beneficiária mantenha, para efeitos fiscais, os activos objecto de transferência pelos mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora previamente à realização das operações (cfr. art.º 74.º, n.º 3, do Código do IRC), com referência ao número de meses em que, no período de tributação da transmissão, os activos estiveram em funcionamento ou utilização nas sociedades fundidas ou cindidas ou na sociedade contribuidora e na sociedade beneficiária em consequência da fusão ou cisão ou entrada de activos; e
- d) Relativamente ao período de tributação em que ocorra a dissolução da sociedade, para efeitos de determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a dissolução até à data desta, separadamente do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde a data da dissolução até ao termo do período de tributação em que esta se verificou (cfr. art.º 79.º, n.º 2, alínea c), do Código do IRC).

O disposto no n.º 3 apenas é aplicável às situações ocorridas a partir de 1 de Janeiro de 1989 (cfr. art.º 22.º, alínea b)).

Ver: art.º 3.º; art.º 22.º; art.º 8.º do Código do IRC; art.º 31.º do Código do IRC; art.º 74.º do Código do IRC; art.º 79.º do Código do IRC; art.º 83.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Preenchimento dos mapas de amortizações referentes a bens abatidos no exercício cujas amortizações estão contabilizadas por duodécimos (Informação vinculativa - Proc. n.º 986/97, com despacho concordante do director de serviços do IRC, de 1997/06/19).

Artigo 8.º · Aplicação uniforme dos métodos de depreciação e amortização

Salvo razões devidamente justificadas, para efeitos de cálculo do limite máximo das quotas de depreciação ou amortização que podem ser aceites, em cada período de tributação, deve ser aplicado, em relação a cada elemento do activo, o mesmo método de depreciação e amortização desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 8.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo consagra expressamente, em termos equivalentes ao art.º 30.º, n.º 4, do Código do IRC, o pressuposto da uniformidade (ou consistência) na aplicação dos métodos de depreciação ou amortização, com referência a cada elemento do activo, para efeitos de cálculo das quotas máximas de depreciação e amortização fiscalmente dedutíveis em cada período de tributação.

No entanto, este pressuposto admite excepções em situações devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), o que constitui inovação relativamente ao regime constante do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

O disposto neste artigo não prejudica a variação das quotas de depreciação ou amortização em função das condições de utilização dos elementos a que respeitam (cfr. art.º 30.º, n.º 5, do Código do IRC), designadamente quanto aos activos fixos tangíveis em regime intensivo de utilização (cfr. art.º 9.º).

Ver: art.º 9.º; art.º 30.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Artigo 9.º · Regime intensivo de utilização dos activos depreciáveis

1 - Quando os activos fixos tangíveis estiverem sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal, em consequência de laboração em mais do que um turno, pode ser aceite como gasto do período de tributação:

- a) Se a laboração for em dois turnos, uma quota de depreciação correspondente à que puder ser praticada pelo método que estiver a ser aplicado, acrescida até 25%;
- b) Se a laboração for superior a dois turnos, uma quota de depreciação correspondente à que puder ser praticada pelo método que estiver a ser aplicado, acrescida até 50%.

2 - No caso do método das quotas decrescentes, o disposto no número anterior não pode ser aplicado relativamente ao primeiro período de depreciação, nem dele pode decorrer, nos períodos seguintes, uma quota de depreciação superior à que puder ser praticada nesse primeiro período.

3 - O regime mencionado no n.º 1 pode igualmente ser extensivo a outros casos de desgaste mais rápido do que o normal, em consequência de outras causas devidamente justificadas, até ao máximo referido na alínea b) do n.º 1, com as limitações mencionadas no número anterior, desde que, mediante requerimento, seja obtido o reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos.

4 - O disposto nos números anteriores não é aplicável, em regra, relativamente a:

- a) Edifícios e outras construções;
- b) Bens que, pela sua natureza ou tendo em conta a actividade económica em que especificamente são utilizados, estão normalmente sujeitos a condições intensivas de exploração.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 9.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo desenvolve o aspecto enunciado no art.º 30.º, n.º 5, (primeira parte) do Código do IRC quanto aos activos fixos tangíveis em regime intensivo de utilização.

Nesse sentido, admite-se para efeitos fiscais quotas de depreciação superiores às quotas máximas determinadas nos termos dos art.ºs 5.º e seguintes nos casos em que os activos fixos tangíveis estiverem sujeitos a um

desgaste mais rápido do que o normal, introduzindo-se alguma elasticidade no regime fiscal do respectivo processo de depreciação porquanto se atende ao grau de utilização na fixação das correspondentes quotas máximas de depreciação.

Tratando-se de laboração em dois ou mais turnos, o regime em apreço é de aplicação automática e traduz-se numa majoração da quota máxima permitida pelo método aplicado até 25% [cfr. n.º 1, alínea a)] ou 50% [cfr. n.º 1, alínea b)], respectivamente, com excepção do método das quotas decrescentes, relativamente ao qual esta possibilidade está vedada no primeiro período de depreciação e nos períodos seguintes se resultar uma quota de depreciação superior à quota máxima permitida nesse primeiro período (cfr. n.º 2).

O n.º 3 prevê a extensão do regime em apreço a outras situações de desgaste mais rápido do que o normal, em consequência de outras causas (que não a laboração em mais do que um turno) devidamente justificadas, até ao limite máximo a que se refere o n.º 1, alínea b), e com as restrições a que se refere o n.º 2, mas nestes casos condicionado ao reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI).

Em regra, exceptuam-se do disposto neste artigo os edifícios e outras construções, bem como, naturalmente, os bens cuja natureza ou utilização específica numa dada actividade económica determine normalmente a sua exploração com carácter intensivo (v.g. fornos e silos de indústria cimenteira) (cfr. n.º 4).
A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 3 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 5.º; art.º 30.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Alteração do método de cálculo das reintegrações e amortizações de edifícios onde estão instalados hipermercados (Informação vinculativa - Proc. n.º 965/2005, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, de 2005/11/11).

Artigo 10.º · Depreciações de imóveis

1 - No caso de imóveis, do valor a considerar nos termos do artigo 2.º, para efeitos do cálculo das respectivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, tratando-se de terrenos de exploração, a parte do respectivo valor não sujeita a depreciação.

2 - De modo a permitir o tratamento referido no número anterior, devem ser evidenciados separadamente, no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º do Código do IRC:

- a) O valor do terreno e o valor da construção, sendo o valor do primeiro apenas o subjacente à construção e o que lhe serve de logradouro;
- b) A parte do valor do terreno de exploração não sujeita a depreciação e a parte desse valor a ele sujeita.

3 - Em relação aos imóveis adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno referido na alínea a) do número anterior, o valor a atribuir a este, para efeitos fiscais, é fixado em 25% do valor global, a menos que o sujeito passivo estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.

4 - O valor a atribuir ao terreno, para efeitos fiscais, nunca pode, porém, ser inferior ao determinado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

5 - O valor depreciável de um imóvel corresponde ao seu valor de construção ou, tratando-se de terrenos para exploração, à parte do respectivo valor sujeita a depreciação.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 11.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo define regras especiais a observar na depreciação de bens imóveis, designadamente a exclusão do valor do terreno - ou da parte do respectivo valor não sujeita a depreciação, no caso de terrenos de exploração (v.g. terrenos agrícolas) - do valor de base para efeitos do cálculo das quotas de depreciação de bens imóveis, pelo que o valor depreciável de um imóvel corresponde ao seu valor de construção ou, tratando-se de terrenos de exploração, à parte do respectivo valor sujeita a depreciação (cfr. n.ºs 1 e 5). No mesmo sentido dispõe o art.º 34.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC.

Tal tratamento exige a evidenciação em separado, no processo de documentação fiscal a que se referem os art.ºs 130.º do Código do IRC e 129.º do Código do IRS (comummente denominado "dossier fiscal"), dos seguintes valores:

- a) O valor do terreno (ou seja, apenas o subjacente à construção e o que lhe serve de logradouro) e o valor da construção;
- b) A parte do valor do terreno de exploração não sujeita a depreciação e a parte desse valor a ele sujeita (cfr. n.º 2).

É eliminada, assim, a exigência de evidenciar separadamente na contabilidade a parte do valor dos imóveis correspondente ao terreno (cfr. art.º 11.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro), transferindo-se essa exigência para o "dossier fiscal". Porém, denotamos alguma dificuldade em vislumbrar o alcance prático desta alteração, uma vez que, em regra, é a própria normalização contabilística que exige essa autonomização.

Tratando-se de imóveis adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno, o mesmo é fixado, para efeitos fiscais, em 25% do valor global - se outro valor não for estimado pelo sujeito passivo com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos (DGC) (cfr. n.º 3).

Em qualquer caso, o valor a atribuir ao terreno, para efeitos fiscais, não pode ser inferior ao que resultar das regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) (cfr. n.º 4), sendo este limite mínimo constituído por 25% do valor patrimonial constante da matriz à data da aquisição do imóvel, no caso de imóveis cujo valor ainda não tenha sido determinado nos termos daquele Código [cfr. art.º 22.º, alínea c)].

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 3 à DGC considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 22.º, art.º 34.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Bens em estado de uso (Informação vinculativa - Proc. n.º 2583/06, com despacho concordante do substituto legal do director-geral dos impostos, de 2007/02/26).

Artigo 11.º - Depreciações de viaturas ligeiras, barcos de recreio e aviões de turismo

1 - Não são aceites como gastos as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição superior a € 40 000, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados.

2 - Exceptuam-se do disposto no número anterior os bens que estejam afectos à exploração de serviço público de transportes, ou que se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 12.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Ao contrário do que a redacção da sua epígrafe reflecte, este artigo estabelece algumas limitações e restrições não apenas em matéria de depreciações dos referidos elementos do activo, mas também quanto aos restantes gastos relativos a barcos de recreio e aviões de turismo.

Contudo, ineficiências de ordem legislativa determinam uma redacção deste artigo actualmente desajustada com o art.º 34.º, n.º 1, alínea e), do Código do IRC, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (OE 2010), que regula a mesma matéria e cujo regime deve, nessa conformidade, prevalecer.

Assim, não são dedutíveis para efeitos fiscais - pelo que, quando reflectidos no resultado líquido do período de tributação, devem ser acrescidos para efeitos da determinação do lucro tributável, os seguintes encargos (cfr. n.º 1):

- a) 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 que exceder o montante definido em portaria do Ministro das Finanças (cfr. Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, cujo art.º 1.º fixa limites diferenciados em função da data de aquisição das viaturas e - quanto às viaturas adquiridas nos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de Janeiro de 2011 - consoante se trate ou não de veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica, pretendendo promover o recurso massificado, por parte das empresas, à utilização destes automóveis, por comparação com a utilização de automóveis convencionais);
- b) As depreciações dos barcos de recreio e aviões de turismo - na totalidade e independentemente do custo de aquisição ou do valor de reavaliação - e todos os restantes gastos com estes relacionados.

Contudo, o disposto no n.º 1 não é aplicável no caso de elementos do activo afectos à exploração de serviço público de transportes ou destinados ao aluguer no exercício da actividade normal da empresa (v.g. *rent-a-car*) (cfr. n.º 2).

Ver: art.º 34.º do Código do IRC; Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho.

Artigo 12.º · Activos revertíveis

1 - Os elementos depreciáveis ou amortizáveis adquiridos ou produzidos por entidades concessionárias e que, nos termos das cláusulas do contrato de concessão, sejam revertíveis no final desta, podem ser depreciados ou amortizados em função do número de anos que restem do período de concessão, quando aquele for inferior ao seu período mínimo de vida útil.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se dividindo o custo de aquisição ou de produção dos elementos, deduzido, se for caso disso, da eventual contrapartida da entidade concedente, pelo número de anos que decorrer desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à data estabelecida para a reversão.

3 - Na determinação da quota anual de depreciação ou amortização deve ser tido em consideração, com a limitação mencionada na parte final do n.º 1, o novo período que resultar de eventual prorrogação ou prolongamento do período de concessão, a partir do período de tributação em que esse facto se verifique.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 13.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo prevê o regime fiscal a observar pelas entidades concessionárias para efeitos de depreciação ou amortização dos denominados activos revertíveis - ou seja, elementos depreciáveis ou amortizáveis e por aquelas adquiridos ou produzidos que, nos termos das cláusulas do contrato de concessão, revertam no final do período da concessão a favor de terceiros (em regra, as entidades concedentes) - nos casos em que o número de anos que restem do período de concessão seja inferior ao respectivo período mínimo de vida útil, tal como é definido no art.º 3.º, n.º 2, alínea a).

Assim, o n.º 1 consagra a possibilidade de tais activos serem depreciados ou amortizados em função do número de anos remanescente do período de concessão (de modo a permitir que a respectiva depreciação ou amortização total ocorra até ao final daquele período), pelo que a quota máxima de depreciação ou amortização fiscalmente dedutível em cada período de tributação é o quociente resultante da divisão do custo de aquisição ou de produção dos elementos (deduzido de eventual contrapartida a obter da entidade concedente) pelo número de anos que decorrer desde o momento definido nos termos do art.º 1.º, n.º 2, até à data estabelecida para a efectivação da reversão (cfr. n.º 2).

Por sua vez, o n.º 3 impõe que, em caso de prorrogação ou prolongamento do período da concessão, a determinação da quota anual de depreciação ou amortização, com a limitação a que se refere a parte final do n.º 1, deve reflectir o novo período resultante daquele facto, a partir do período de tributação da respectiva verificação.

Ver: art.º 1.º; art.º 3.º.

Artigo 13.º · Locação financeira

1 - As depreciações ou amortizações dos bens objecto de locação financeira são gastos do período de tributação dos respectivos locatários, sendo-lhes aplicável o regime geral constante do Código do IRC e do presente decreto regulamentar.

2 - A transmissão dos bens locados, para o locatário, no termo dos respectivos contratos de locação financeira, bem como na relocação financeira prevista no artigo 25.º do Código do IRC, não determinam qualquer alteração do regime de depreciações ou amortizações que vinha sendo seguido em relação aos mesmos pelo locatário.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 14.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

O regime fiscal das operações de locação financeira (ao invés das locações operacionais) determina o seguinte tratamento:

- a) Nas entidades locatárias, os bens objecto de locação financeira são considerados como elementos do activo e - desde que sujeitos a depreciação - são passíveis de depreciação ou amortização nos termos gerais (cfr. n.º 1). As rendas suportadas no âmbito dos respectivos contratos apenas são consideradas gastos para efeitos fiscais na parte que não se refere à amortização financeira (amortização de capital);
- b) Nas entidades locadoras, os bens objecto de locação financeira não são considerados como elementos do activo - pelo que não são depreciáveis ou amortizáveis. As rendas cobradas no âmbito dos respectivos contratos apenas são consideradas rendimentos para efeitos fiscais na parte que não se refere à amortização financeira (amortização de capital).

Por outro lado, a transmissão dos bens locados para o locatário no termo da vigência dos respectivos contratos de locação financeira, bem como a relocação financeira a que se refere o art.º 25.º do Código do IRC (ou seja, entrega de um bem objecto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário), são objecto de um regime de neutralidade fiscal (independentemente do respectivo tratamento contabilístico), mantendo-se o regime fiscal de depreciação ou amortização seguido até então pelo locatário (cfr. n.º 2). No mesmo sentido, não são dedutíveis fiscalmente quaisquer aumentos de depreciações ou amortizações resultantes das referidas operações, nem quaisquer depreciações ou amortizações praticadas relativamente a elementos cuja depreciação ou amortização total tenha ocorrido anteriormente à efectivação das mesmas.

Nos termos do art.º 4.º do Decreto Regulamentar n.º 16/94, de 12 de Julho, continua a aplicar-se o regime fiscal estabelecido no art.º 14.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, na sua primitiva redacção, relativamente aos bens objecto de contrato de locação financeira celebrado até 31 de Dezembro de 1993 e que tenham sido recepcionados pelo locatário até esta data.

Outrossim, importa acautelar a consistência da classificação dos contratos de locação financeira nas perspectivas das entidades locatária e locadora, sob pena de a classificação contabilística não relevar para efeitos fiscais (cfr. Despacho n.º 503/2004-XV, de 27 de Fevereiro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais).

Ver: art.º 22.º; art.º 25.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Consequências fiscais da aplicação da Directriz Contabilística n.º 25 - Locações (Circular n.º 7/2003 de 28 de Março).

Artigo 14.º - Peças e componentes de substituição ou de reserva

1 - As peças e componentes de substituição ou de reserva, que sejam perfeitamente identificáveis e de utilização exclusiva em activos fixos tangíveis, podem ser excepcionalmente depreciadas, a partir da data da entrada em funcionamento ou utilização destes activos ou da data da sua aquisição, se posterior, durante o mesmo período da vida útil dos elementos a que se destinam ou, no caso de ser menor, no decurso do respectivo período de vida útil calculado em função do número de anos de utilidade esperada.

2 - O regime referido no número anterior não se aplica às peças e componentes que aumentem o valor ou a duração esperada dos elementos em que são aplicados.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 15.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo prevê, com carácter facultativo, um regime especial de depreciação das peças e componentes de substituição ou de reserva perfeitamente identificáveis, de utilização exclusiva em activos fixos tangíveis e que não aumentem o valor ou a duração esperada dos elementos em que são aplicados (ou seja, que não respeitem a grandes reparações e beneficiações nos termos do art.º 5.º, n.º 5, alínea a)), ao abrigo do qual podem ser objecto de depreciação, a partir da data da entrada em funcionamento ou utilização destes activos ou da data da sua aquisição (se posterior), durante o mesmo período de vida útil dos elementos a que se destinam ou, caso seja inferior, no decurso do correspondente período de utilidade esperada.

Este regime visa alinhar, na medida do possível, a depreciação das peças e componentes de substituição ou de reserva com a dos correspondentes activos fixos tangíveis.

Ver: art.º 5.º.

Artigo 15.º · Depreciações de bens reavaliados

1 - O regime de aceitação como gastos das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de legislação de carácter fiscal é o mencionado na mesma, com as adaptações resultantes do presente decreto regulamentar, aplicando-se aos bens reavaliados nos termos da Portaria n.º 20 258, de 28 de Dezembro de 1963, o regime previsto no n.º 2 do artigo 5.º.

2 - Relativamente às reavaliações ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, é de observar o seguinte:

- a) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações;
- b) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, a parte do valor depreciável dos bens que tenham sofrido desvalorizações excepcionais nos termos do artigo 38.º do Código do IRC que corresponda à reavaliação efectuada.

3 - Exceptuam-se do disposto no número anterior as reavaliações efectuadas ao abrigo da Portaria n.º 20 258, de 28 de Dezembro de 1963, e do Decreto-Lei n.º 126/77, de 2 de Abril, desde que efectuadas nos termos previstos nessa legislação e, na parte aplicável, com observância das disposições do presente decreto regulamentar, caso em que o aumento das depreciações resultante da reavaliação é aceite na totalidade como gasto para efeitos fiscais.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 16.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

A erosão monetária nos elementos do activo sujeitos a depreciação justifica a preocupação em permitir a respectiva reavaliação para efeitos fiscais, nos termos e condições previstos nos correspondentes diplomas, cujos reflexos em matéria de depreciações importa acautelar.

Assim, não obstante este artigo estabeleça que o regime de dedutibilidade fiscal das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de legislação de carácter fiscal é o mencionado na mesma, com as adaptações resultantes deste decreto regulamentar (cfr. n.º 1), não são aceites como gastos para efeitos fiscais (cfr. n.º 2):

- a) 40% do montante do aumento das depreciações resultantes de tais reavaliações (com excepção das reavaliações efectuadas ao abrigo e nos termos da Portaria n.º 20258, de 28 de Dezembro de 1963, e do Decreto-Lei n.º 126/77, de 2 de Abril e, na parte aplicável, com observância das disposições deste decreto regulamentar - cfr. n.º 3). Tratando-se de reavaliações livres ou não efectuadas ao abrigo de legislação de carácter fiscal, não é aceite para efeitos fiscais qualquer acréscimo de depreciações daí resultante;
- b) O valor depreciável dos bens objecto de desvalorizações excepcionais a que se refere o art.º 38.º do Código do IRC (perdas por imparidade), na parte correspondente à reavaliação efectuada, dado que a correspondente reserva não foi tributada na data da sua constituição por se encontrar excepcionada no art.º 21.º n.º 1 do Código do IRC.

Uma vez que o n.º 2, alínea b), trata de matéria que nada tem a ver com depreciações, a sua inserção sistemática neste regime não é a mais feliz e apenas se mostra justificável pela eventual necessidade de continuar a reunir num único normativo as principais restrições que decorrem da reavaliação fiscal daqueles elementos.

Ver: art.º 38.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Artigo 16.º · Activos intangíveis

1 - Os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.

2 - São amortizáveis os seguintes activos intangíveis:

- a) Despesas com projectos de desenvolvimento;
- b) Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

3 - Excepto em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos, não são amortizáveis:

- a) Trespases;
- b) Elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verificarem as condições aí referidas.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 17.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo refere-se à amortização fiscal dos activos intangíveis.

Na esteira dos art.ºs 29.º, n.º 1, do Código do IRC e 1.º, n.º 1, deste decreto regulamentar, o n.º 1 reitera a susceptibilidade de deprecimento dos activos intangíveis - v.g. por terem uma vigência temporal limitada - como condição geral de aceitação das correspondentes amortizações para efeitos fiscais.

O n.º 2 elenca os activos intangíveis que são sempre passíveis de amortização, a saber:

- a) Despesas com projectos de desenvolvimento (sem prejuízo da possibilidade de serem consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que sejam suportadas, nos termos dos art.ºs 32.º do Código do IRC e 17.º deste decreto regulamentar), cujo período máximo de vida útil é de cinco anos (cfr. art.º 3.º, n.º 3);
- b) Elementos da propriedade industrial (v.g. patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados), adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

Ao invés, o n.º 3 enumera os activos intangíveis que apenas são passíveis de amortização em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado e reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI):

- a) Trespases (também denominados na doutrina anglo-saxónica de *goodwill*);
- b) Elementos da propriedade industrial, adquiridos a título gratuito ou cuja utilização exclusiva não seja reconhecida por um período limitado de tempo.

A adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), determinou a exclusão da referência neste preceito às despesas de instalação e às despesas de investigação (pesquisa), as quais passaram a ser sempre reconhecidas como gastos no período a que respeitam.

As despesas de instalação e as despesas de investigação anteriormente reconhecidas como activos devem ser objecto de reclassificação e subsequente desreconhecimento no momento da transição para os novos referenciais contabilísticos, aplicando-se o regime transitório estabelecido no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6, do

Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, segundo o qual os efeitos fiscalmente relevantes nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, dos novos referenciais contabilísticos, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos (ou de alterações na respectiva mensuração), concorrem para a formação do lucro tributável numa fracção de apenas 1/5 em cada período de tributação - no primeiro período de tributação em que se apliquem aqueles referenciais e nos quatro períodos de tributação seguintes.

Outrossim, elimina-se a exigência de diferimento das despesas ou encargos de projecção económica plurianual que, embora não reunissem as condições para serem qualificadas como activos intangíveis, se encontravam previstas no art.º 17.º, n.º 4, do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro (v.g. diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com os activos e correspondentes ao período anterior à sua entrada em funcionamento, encargos com campanhas publicitárias e despesas com a emissão de obrigações). Contudo, as despesas ou encargos de projecção económica plurianual expressamente referidos naquele normativo, reconhecidos como gastos - ou seja, não reconhecidos como activos - e ainda não aceites para efeitos fiscais em 1 de Janeiro de 2010, concorrem para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo seguido [cfr. art.º 22.º, alínea f)].

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 3 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Os direitos de contratação de jogadores profissionais - desde que inscritos em competições desportivas de carácter profissional ao serviço de sociedade desportiva - são amortizáveis pelo método das quotas constantes e em função da duração do contrato (cfr. art.º 3.º da Lei n.º 103/97, de 13 de Setembro, que estabelece o regime fiscal das sociedades desportivas previstas no Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril).

Ver: art.º 1.º; art.º 3.º; art.º 17.º; art.º 29.º do Código do IRC; art.º 32.º do Código do IRC; art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Doutrina administrativa

Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - Regime transitório (Circular n.º 7/2011 de 5 de Maio).

Desreconhecimento do activo relativo aos direitos de contratação de jogadores profissionais, por revogação ou rescisão do contrato de trabalho desportivo (Circular n.º 12/2011 de 19 de Maio)

Cedência temporária de jogadores (Circular n.º 16/2011 de 19 de Maio).

Artigo 17.º • Projectos de desenvolvimento

1 - As despesas com projectos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas.

2 - Para efeitos do disposto no presente decreto regulamentar, consideram-se despesas com projectos de desenvolvimento, as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.

3 - Não é aplicável o disposto no n.º 1, nem o referido na alínea a) do n.º 2 do artigo anterior, aos projectos de desenvolvimento efectuados para outrem mediante contrato.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 18.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, quanto às despesas de desenvolvimento.

Em consonância com o art.º 32.º do Código do IRC, este artigo prevê, com carácter facultativo, a consideração como gastos fiscais, no período de tributação em que sejam suportadas, das despesas com projectos de desenvolvimento (cfr. n.º 1), em alternativa à sua amortização nos termos do artigo anterior e sem prejuízo do seu reconhecimento como activo.

Nos termos do n.º 2 e para efeitos do disposto neste decreto regulamentar - designadamente, nos art.º 3.º, n.º 3, e art.º 16.º, n.º 2, alínea a), são consideradas despesas com projectos de desenvolvimento as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.

O n.º 3 afasta a aplicação quer do regime previsto neste artigo, quer do tratamento referido no art.º 16.º, n.º 2, alínea a), aos projectos de desenvolvimento efectuados para outrem mediante contrato, uma vez que nestes casos não reúnem as condições para se qualificarem como activos intangíveis.

A adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante da adopção das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - e interpretações conexas (SIC/IFRIC), nos termos do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, bem como da aprovação dos normativos contabilísticos nacionais convergentes com aquele referencial, designadamente o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), determinou a exclusão da referência neste preceito às despesas de investigação (pesquisa), as quais passaram a ser sempre reconhecidas como gastos no período a que respeitam.

As despesas de investigação anteriormente reconhecidas como activos devem ser objecto de reclassificação e subsequente desreconhecimento no momento da transição para os novos referenciais contabilísticos, aplicando-se o regime transitório estabelecido no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6, do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, segundo o qual os efeitos fiscalmente relevantes nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, dos novos referenciais contabilísticos, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos (ou de alterações na respectiva mensuração), concorrem para a formação do lucro tributável numa fracção de apenas 1/5 em cada período de tributação - no primeiro período de tributação em que se apliquem aqueles referenciais e nos quatro períodos de tributação seguintes.

Ver: art.º 3.º; art.º 16.º; art.º 32.º do Código do IRC; art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Artigo 18.º - Quotas mínimas de depreciação ou amortização

1 - As quotas mínimas de depreciação ou amortização que não tiverem sido contabilizadas como gastos do período de tributação a que respeitam, não podem ser deduzidas dos rendimentos de qualquer outro período de tributação.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, as quotas mínimas de depreciação ou amortização são determinadas através da aplicação, aos valores mencionados no artigo 2.º das taxas iguais a metade das fixadas no artigo 5.º, salvo quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização para a utilização de quotas inferiores, na sequência da apresentação de requerimento em que se indiquem as razões que as justificam.

3 - O disposto nos números anteriores não é aplicável aos activos não correntes detidos para venda.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 19.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo estabelece que as quotas mínimas de depreciação ou amortização imputáveis ao período de tributação - calculadas com base em taxas correspondentes a metade das previstas para o método das quotas constantes (independentemente do método de depreciação ou amortização aplicado), salvo autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) para a utilização de quotas inferiores a estas (o que constitui inovação relativamente ao regime constante do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro) - não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável de quaisquer outros períodos de tributação (cfr. n.ºs 1 e 2). O disposto nos n.ºs 1 e 2 não é aplicável aos elementos reclassificados como activos não correntes detidos para venda (cfr. n.º 3), uma vez que estes não são passíveis de qualquer depreciação ou amortização.

Nesse sentido, a contabilização de quotas anuais de depreciação ou amortização inferiores às quotas mínimas imputáveis a um dado período de tributação determina a ocorrência das comumente denominadas "quotas perdidas".

No mesmo sentido dispõe o art.º 30.º, n.ºs 5 (parte final), 6 e 7, do Código do IRC.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 2 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 6.º; art.º 30.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Activos fixos tangíveis (Circular n.º 6/2011 de 5 de Maio).

Artigo 19.º · Elementos de reduzido valor

1 - Os elementos do activo sujeitos a depreciação, cujos custos unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem € 1000, podem ser totalmente depreciados ou amortizados num só período de tributação, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

2 - Considera-se sempre verificado o condicionalismo da parte final do número anterior quando os mencionados elementos não possam ser avaliados e utilizados individualmente.

3 - Os activos depreciados ou amortizados nos termos do n.º 1 devem constar dos mapas das depreciações e amortizações pelo seu valor global, numa linha própria para os elementos adquiridos ou produzidos em cada período de tributação, com a designação «Elementos de custo unitário inferior a € 1000», elementos estes cujo período máximo de vida útil se considera, para efeitos fiscais, de um ano.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 20.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Na sequência do disposto no art.º 33.º do Código do IRC, este artigo permite, para efeitos fiscais, a depreciação ou amortização integral, num único período de tributação, dos elementos do activo de reduzido valor, considerando-se como tais aqueles cujos custos unitários de aquisição ou de produção sejam iguais ou inferiores a € 1.000,00 (mais do quántuplo do montante vigente no anterior regime, de apenas € 199,52 - cfr.

art.º 32.º do Código do IRC na redacção anterior à alteração, renumeração e republicação pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho).

Excluem-se do disposto neste artigo os elementos do activo de reduzido valor não sujeitos a deprecimento, bem como aqueles que integrem um conjunto de elementos que deva ser objecto de depreciação ou amortização como um todo, condicionalismo que se considera sempre verificado quando estes não possam ser avaliados e utilizados de modo individual (cfr. n.º 2).

A depreciação ou amortização de activos nos termos deste artigo pressupõe a consideração, para efeitos fiscais, de um período máximo de vida útil de apenas um ano (ainda que, como é óbvio, das taxas fixadas ou mencionadas nas tabelas anexas a este decreto regulamentar e que dele fazem parte integrante, se deduza um período de vida útil superior), devendo tais activos constar dos mapas de depreciações e amortizações a que se refere o art.º 21.º pelo seu valor global, numa linha própria para os elementos adquiridos ou produzidos em cada período de tributação, sob a designação "Elementos de custo unitário inferior (e, acrescentamos nós, ou igual) a € 1.000,00".

De notar que a depreciação ou amortização contabilística dos elementos em apreço em função do seu período de vida útil, se superior a um ano, inviabiliza a aplicação da faculdade prevista neste artigo, atenta a condição geral de aceitação das depreciações e amortizações para efeitos fiscais a que se refere o art.º 1.º, n.º 3, (contabilização das depreciações e amortizações como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores).

Ver: art.º 1.º; art.º 21.º; art.º 33.º do Código do IRC;

Doutrina administrativa

Tratamento fiscal de "elementos de reduzido valor" que sejam reconhecidos no Balanço como Activo (Informação vinculativa - Proc. n.º 2010 000157, com despacho concordante do director-geral dos impostos, de 2010/02/11).

Artigo 20.º · Depreciações e amortizações tributadas

As depreciações e amortizações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de depreciação ou amortização fixadas no presente decreto regulamentar.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Este artigo consagra a dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações tributadas, isto é, que não tenham sido consideradas como gastos fiscais no período de tributação da respectiva contabilização em virtude de excederem as quotas máximas legalmente permitidas [cfr. art.º 34.º, n.º 1, alínea c) do Código do IRC], reflectindo, de resto, a aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade decorrente da inovação introduzida por este decreto regulamentar nas condições gerais de aceitação das depreciações e amortizações para efeitos fiscais (cfr. art.º 1.º, n.º 3), que tornou desnecessária a regularização contabilística exigida na parte final do art.º 21.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Ver: art.º 1.º; art.º 34.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Activos biológicos de produção mensurados pelo custo: Tratamento fiscal das depreciações contabilizadas em 2010 e 2011 (Informação vinculativa - Proc. n.º 2011 004106, com despacho concordante do substituto legal do director-geral, de 2012-01-26).

Artigo 21.º - Mapas de depreciações e amortizações

1 - Os sujeitos passivos devem incluir, no processo de documentação fiscal previsto nos artigos 130.º do Código do IRC e 129.º do Código do IRS, os mapas de depreciações e amortizações de modelo oficial, apresentando separadamente:

- a) Os elementos que entraram em funcionamento até 31 de Dezembro de 1988;
- b) Os elementos que entraram em funcionamento a partir 1 de Janeiro de 1989;
- c) Os elementos que foram objecto de reavaliação ao abrigo de diploma de carácter fiscal.

2 - Os mapas a que se refere o número anterior devem ser preenchidos de acordo com a codificação expressa nas tabelas anexas ao presente decreto regulamentar, e que dele fazem parte integrante.

3 - A contabilidade organizada nos termos do artigo 123.º do Código do IRC e do artigo 117.º do Código do IRS deve permitir o controlo dos valores constantes dos mapas referidos no n.º 1, em conformidade com o disposto no presente decreto regulamentar e na demais legislação aplicável.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 22.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Este artigo contempla as regras gerais a observar em matéria de preenchimento e organização dos mapas de depreciações e amortizações.

Tais mapas devem integrar o processo de documentação fiscal a que se referem os art.ºs 130.º do Código do IRC e 129.º do Código do IRS (comumente denominado "dossier fiscal"), evidenciando de modo autónomo os elementos com entrada em funcionamento ou utilização até ao termo do ano de 1988, os elementos com entrada em funcionamento ou utilização nos anos de 1989 e seguintes e os elementos objecto de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal (cfr. n.º 1).

O critério adoptado para o respectivo preenchimento resulta da codificação expressa nas tabelas anexas a este decreto regulamentar e que dele fazem parte integrante (cfr. n.º 2), devendo a contabilidade organizada nos termos dos art.ºs 123.º do Código do IRC e 117.º do Código do IRS permitir o controlo inequívoco dos correspondentes valores (cfr. n.º 3).

Ao invés do regime constante do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro (art.º 22.º n.º 2), o novo regime não exige a descrição por grupos homogêneos de elementos, admitindo a respectiva individualização.

De resto, nada obsta à substituição dos mapas de depreciações e amortizações de modelo oficial por mapas processados informaticamente, desde que estes sejam esquematizados de acordo com os modelos oficiais vigentes (e, preferencialmente, com o formato A4).

Artigo 22.º - Disposição transitória

Na aplicação do disposto no presente decreto regulamentar deve ter-se em conta o seguinte:

- a) O método das quotas degressivas é aplicável apenas relativamente aos elementos cuja entrada em funcionamento se tenha verificado a partir de 1 de Janeiro de 1989;
- b) O disposto no n.º 3 do artigo 7.º é aplicável às situações ocorridas a partir de 1 de Janeiro de 1989, incluindo igualmente as situações mencionadas na parte final do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro;

- c) Relativamente aos imóveis de que não tenha sido ainda determinado o respectivo valor nos termos da legislação mencionada no n.º 4 do artigo 10.º, o limite mínimo aí referido é constituído por 25% do respectivo valor patrimonial constante da matriz à data da aquisição do imóvel;
- d) No tocante aos contratos de locação financeira celebrados antes de 1 de Janeiro de 1990, aplica-se, com as necessárias adaptações, para efeitos do cálculo das quotas de depreciação, nos termos do n.º 1 do artigo 13.º, o disposto no n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 311/82, de 4 de Agosto;
- e) As taxas de depreciação e amortização constantes das tabelas anexas ao presente decreto regulamentar, e que dele fazem parte integrante, são aplicáveis apenas aos elementos cuja entrada em funcionamento se tenha verificado a partir de 1 de Janeiro de 1989, aplicando-se aos que entraram em funcionamento anteriormente as constantes das tabelas anexas à Portaria n.º 737/81, de 29 de Agosto, com as alterações que lhe foram introduzidas pelas Portarias n.ºs 990/84, de 29 de Dezembro, e 85/88, de 9 de Fevereiro;
- f) As despesas com a emissão de obrigações, os encargos financeiros com a aquisição ou produção de elementos do imobilizado, as diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com o imobilizado e os encargos com campanhas publicitárias, reconhecidos como gastos e ainda não aceites fiscalmente, concorrem igualmente para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Não obstante a entrada em vigor e produção de efeitos deste decreto regulamentar (cfr. art.º 24.º), este artigo prevê normas de direito transitório que acautelam alguns aspectos específicos e pontuais da respectiva aplicação no tempo e que são objecto de análise nos comentários aos normativos que lhes respeitam directamente.

Artigo 23.º · Norma revogatória

É revogado o Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

A aprovação de um novo enquadramento jurídico em matéria de depreciações e amortizações determinou a revogação do regime constante do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, sem prejuízo das normas de direito transitório previstas no artigo anterior.

Artigo 24.º · Entrada em vigor e produção de efeitos

O presente decreto regulamentar entra em vigor em 1 de Janeiro de 2010, aplicando-se, para efeitos de IRC e de IRS, relativamente aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Este artigo refere-se à aplicação no tempo deste decreto regulamentar, estabelecendo que o mesmo entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010 e se aplica, para efeitos de IRC e de IRS (por força da remissão prevista no art.º 32.º do respectivo Código), relativamente aos períodos de tributação iniciados a partir da mesma data, sem prejuízo das normas de direito transitório previstas no art.º 22.º.

Tabela I - Taxas específicas

| Código | | Percentagens |
|--------|---|--------------|
| | DIVISÃO I Agricultura, silvicultura, pecuária e pesca Grupo 1 - Agricultura, silvicultura e pecuária | |
| | Construções: | |
| 0005 | Construções de tijolo, pedra ou betão | 5 |
| 0010 | Construções de madeira com fundações de alvenaria | 6,66 |
| | Estufas: | |
| 0015 | De estrutura metálica ou de betão ou similares | 10 |
| 0020 | De estrutura de madeira | 20 |
| 0025 | Silos | 8,33 |
| 0030 | Nitreiras e fossas | 5 |
| 0035 | Construções ligeiras (em fibrocimento, madeira, zinco, etc.) | 10 |
| | Plantações: | |
| 0040 | Bosques e florestas | (a) |
| 0045 | Oliveiras | 4 |
| 0050 | Vinhas | 5 |
| 0055 | Amendoeiras, citrinos, figueiras e nogueiras | 5 |
| 0060 | Amoreiras, framboesas, groselheiras e pessegueiros | 14,28 |
| 0065 | Outros pomares | 10 |
| 0070 | Flores e outras plantações | (b) |
| | Equipamentos motorizados: | |
| 0075 | Tractores, ceifeiras-debulhadoras, motocultivadores, etc. | 16,66 |
| | Equipamentos não motorizados: | |
| 0090 | Arrancadora-carregadora, desbastador, ensiladora e semeador mecânico de precisão | 14,28 |
| 0095 | Outros equipamentos | 12,5 |
| | Equipamentos especializados: | |
| | Equipamento de rega por aspersão: | |
| 0100 | Barragens e rede primária | 3,33 |
| 0105 | Rede secundária e canalizações enterradas | 5 |
| 0110 | Restante equipamento | 12,5 |
| 0115 | Equipamento de ordenha | 12,5 |
| 0120 | Equipamento de vinificação | 12,5 |
| | Melhoramentos fundiários: | |
| 0125 | Subsolagens de efeito duradouro | 33,33 |
| 0130 | Ripagens e correcções de solos de efeito duradouro | 20 |
| 0135 | Barragens de terra batida e charcas | 5 |
| 0140 | Surribas profundas, trabalhos de enxugo ou drenagens, obras de defesa contra inundações, etc. | 14,28 |
| 0145 | Poços e furos | 10 |
| 0150 | Cercas | 10 |
| | Animais: | |
| 0155 | De trabalho | 12,5 |
| | Reprodutores: | |
| 0160 | Suínos | 33,33 |
| 0165 | Outros | 10 |

| Grupo 2 - Pesca | | |
|--|---|-------|
| Barcos de pesca: | | |
| 0170 | Costeiros (traineiras e outras embarcações cuja arqueação bruta ou calado as caracterize como costeiras)..... | 12,5 |
| De alto mar: | | |
| 0175 | De ferro | 7,14 |
| 0180 | De madeira..... | 10 |
| 0185 | Navios-fábricas e navios-frigoríficos | 10 |
| 0190 | Instalações de congelação e conservação | 12,5 |
| 0195 | Aparelhos localizadores, de telefonia, de radiogoniometria e de radar | 20 |
| 0200 | Apresto de pesca | 33,33 |
| DIVISÃO II Indústrias extractivas | | |
| 0210 | Terrenos de exploração | (c) |
| 0215 | Terrenos destinados a entulheiras | (d) |
| 0220 | Fornos de ustulação e fundição | 20 |
| Equipamento mineiro fixo: | | |
| 0225 | De superfície..... | 12,5 |
| 0230 | De subsolo..... | 20 |
| 0235 | Vias férreas e respectivo material rolante..... | 12,5 |
| 0240 | Equipamento móvel sobre rodas ou lagartas | 20 |
| 0245 | Ferramentas e utensílios de uso específico..... | 33,33 |
| DIVISÃO III Indústrias transformadoras Grupo 1 - De alimentação, bebidas e tabaco A) Indústria de panificação | | |
| 0250 | Fornos mecânicos, eléctricos, a vapor, etc | 12,5 |
| 0255 | Fornos a caruma ou a lenha | 8,33 |
| 0260 | Equipamento mecânico e específico | 12,5 |
| 0265 | Instalações frigoríficas e de ventilação..... | 12,5 |
| 0270 | Silos (tecido) | 25 |
| B) Outras Indústrias de alimentação | | |
| 0275 | Silos..... | 5 |
| Depósitos: | | |
| 0280 | De cimento | 6,66 |
| 0285 | De metal..... | 7,14 |
| Fornos fixos: | | |
| 0290 | Eléctricos e de combustíveis líquidos ou gasosos | 12,5 |
| 0295 | A lenha ou a carvão..... | 8,33 |
| 0300 | Fornos móveis | 14,28 |
| 0305 | Prensas..... | 6,25 |
| Torradores: | | |
| 0310 | Fixos..... | 12,5 |
| 0315 | Móveis..... | 14,28 |
| Maquinaria e instalações industriais de uso específico: | | |
| 0320 | De moagem, descasque e polimento de arroz e refinação de óleos vegetais | 10 |
| 0325 | Conservas de carne, cacau e gelados..... | 14,28 |
| 0330 | Outras indústrias..... | 12,5 |

| | | |
|--|---|-------|
| C) Bebidas não alcoólicas | | |
| 0345 | Instalações de captação, poços e depósitos de água | 5 |
| Depósitos e tanques para a preparação de misturas e armazenagem: | | |
| 0350 | De aço inoxidável | 5 |
| 0355 | De outros materiais | 8,33 |
| Maquinaria para filtragem, esterilização, engarrafamento e rotulagem: | | |
| 0360 | Automáticas e semiautomáticas | 12,5 |
| 0365 | Não automáticas | 10 |
| Maquinaria e instalações de selecção, lavagem, trituração, prensagem e concentração de frutos: | | |
| 0370 | Automáticas e semiautomáticas | 14,28 |
| 0375 | Não automáticas | 12,5 |
| 0380 | Instalações frigoríficas | 12,5 |
| D) Bebidas alcoólicas | | |
| Tanques, cubas e depósitos de fermentação, repouso e armazenagem: | | |
| 0390 | De madeira | 7,14 |
| 0395 | Metálicos | 6,66 |
| 0400 | De betão e similares | 5 |
| 0405 | Caldeiras e alambiques | 6,66 |
| 0410 | Maquinaria e instalações de uso específico | 12,5 |
| E) Tabaco | | |
| Câmaras de secagem de tabaco: | | |
| 0420 | De betão ou alvenaria | 5 |
| 0425 | Construções ligeiras | 12,5 |
| 0430 | Máquinas e instalações de uso específico | 12,5 |
| Grupo 2 - Têxteis | | |
| 0440 | Maquinaria para o fabrico de malhas | 20 |
| 0445 | Maquinaria para o fabrico de cordas, cabos e redes | 12,5 |
| 0450 | Teares para a indústria de tapeçaria | 14,28 |
| Outras máquinas e instalações de uso específico: | | |
| 0455 | Para uso em ambiente normal | 12,5 |
| 0460 | Para uso em ambiente corrosivo | 20 |
| Grupo 3 - Calçado, vestuário e têxteis em obra | | |
| 0470 | Máquinas e instalações industriais de uso específico | 12,5 |
| 0475 | Caldeiras para a produção de vapor | 20 |
| 0480 | Moldes e formas para calçado | 50 |
| Grupo 4 - Madeira e cortiça | | |
| A) Madeiras | | |
| 0490 | Instalação industriais de uso específico | 12,5 |
| Maquinaria: | | |
| 0495 | De serração e fabrico de móveis e alfaias de madeira | 14,28 |
| 0500 | Para o fabrico de folheados, contraplacados e aglomerados de partículas e fibras de madeira | 12,5 |
| B) Preparação e transformação de cortiças, aglomerados e granulados | | |
| 0510 | Caldeiras a vapor | 20 |
| 0515 | Autoclaves de cocção | 14,28 |
| 0520 | Fornos de fogo semidirecto | 12,5 |
| 0525 | Instalações de uso específico | 8,33 |

| | | |
|------|---|-------|
| 0530 | Máquinas de uso específico | 10 |
| | Grupo 5 - Indústrias do papel e de artigos de papel | |
| 0540 | Geradores de vapor | 6,66 |
| 0545 | Lixiviadores | 14,28 |
| | Máquinas de uso específico para: | |
| 0550 | Fabricação de pasta | 10 |
| 0555 | Formação de folha de papel | 8,33 |
| 0560 | Preparação e acabamento de papel | 12,5 |
| 0565 | Transformação de papel | 14,28 |
| | Grupo 6 - Tipografia, editoriais e indústrias conexas | |
| 0575 | Máquinas de composição de jornais diários | 20 |
| 0580 | Máquinas de impressão | 14,28 |
| 0585 | Aparelhagem electrónica para comando, reprodução, iluminação e corte | 20 |
| 0590 | Outras máquinas e apetrechos de uso específico | 12,5 |
| 0595 | Tipos e cortantes | 33,33 |
| | Grupo 7 - Indústrias de curtumes e de artigos de couro e pele (excepto calçado e artigos de vestuário) | |
| 0605 | Instalações industriais de uso específico | 12,5 |
| 0610 | Máquinas de uso específico | 14,28 |
| | Grupo 8 - Indústria de borracha | |
| 0620 | Máquinas e instalações industriais de uso específico | 14,28 |
| 0625 | Moldes e formas | 33,33 |
| | Grupo 9 - Indústrias químicas | |
| | A) Derivados do petróleo bruto e carvão | |
| 0640 | Máquinas e instalações industriais de uso específico | 12,5 |
| 0645 | Máquinas e instalações industriais de uso específico sujeitas a ambiente corrosivo .. | 16,66 |
| 0650 | Oleodutos, reservatórios e instalações de distribuição | 10 |
| 0655 | Bombas de gás (petróleo) | 14,28 |
| | B) Produções de gases comprimidos | |
| 0665 | Instalações industriais de uso específico | 10 |
| 0670 | Máquinas de uso específico | 14,28 |
| 0680 | Material de distribuição de gases (embalagens) | 12,5 |
| | C) Fabricação de explosivos e pirotecnia | |
| 0690 | Máquinas e instalações industriais de uso específico | 12,5 |
| 0695 | Máquinas e instalações industriais de uso específico em ambiente corrosivo | 20 |
| 0700 | Ferramentas e utensílios de uso específico | 33,33 |
| | D) Sabões, detergentes e óleos e gorduras animais ou vegetais não alimentares | |
| 0710 | Máquinas e instalações industriais de uso específico | 12,5 |
| 0715 | Máquinas e instalações industriais de uso específico em ambiente corrosivo | 20 |
| 0720 | Aparelhos e utensílios de laboratório | 20 |
| 0725 | Ferramentas e utensílios de uso específico | 33,33 |
| | E) Fabricação de fibras artificiais e sintéticas, resinas sintéticas e outras matérias plásticas | |
| 0730 | Máquinas e instalações industriais de uso específico | 14,28 |
| 0735 | Prensas | 6,25 |
| 0740 | Moldes e formas | 33,33 |
| 0745 | Material de laboratório | 20 |

| | | |
|---|---|-------|
| F) Outras indústrias químicas | | |
| 0760 | Fornos reactores para sínteses | 20 |
| 0765 | Fornos reactores para fusão | 20 |
| 0770 | Instalações de electrólise e de electrossíntese | 20 |
| 0775 | Instalações de fabricação de ácidos | 20 |
| 0780 | Máquinas e outras instalações industriais de uso específico | 12,5 |
| 0785 | Máquinas e outras instalações industriais de uso específico em ambiente corrosivo | 16,66 |
| Grupo 10 - Indústrias dos produtos minerais não metálicos | | |
| A) Cerâmica de construção | | |
| 0800 | Terrenos de exploração | (e) |
| 0805 | Fornos e muflas intermitentes..... | 14,28 |
| 0810 | Fornos e muflas contínuos..... | 16,66 |
| 0815 | Máquinas e outras instalações industriais de uso específico..... | 14,28 |
| 0825 | Moldes (gesso ou madeira) | 33,33 |
| B) Porcelanas e faianças | | |
| 0835 | Fornos | 14,28 |
| 0840 | Máquinas e outras instalações industriais de uso específico..... | 14,28 |
| 0845 | Ferramentas e utensílios de uso específico..... | 33,33 |
| C) Vidros e artigos de vidro | | |
| 0850 | Fornos | 14,28 |
| 0855 | Máquinas e instalações de uso específico | 12,5 |
| 0865 | Ferramentas e utensílios de uso específico..... | 33,33 |
| D) Cimento | | |
| 0875 | Fornos | 14,28 |
| 0880 | Máquinas e instalações industriais de uso específico | 14,28 |
| E) Artefactos de cimento | | |
| 0890 | Máquinas e instalações industriais de uso específico | 12,5 |
| F) Cal e gesso | | |
| 0910 | Fornos | 12,5 |
| 0915 | Máquinas e instalações industriais de uso específico | 12,5 |
| Grupo 11 - Indústrias metalúrgicas, metalomecânica e de material eléctrico | | |
| A) Básicas do ferro e do aço | | |
| 0930 | Fornos | 12,5 |
| 0935 | Máquinas e outros instrumentos industriais de uso específico..... | 14,28 |
| B) Básicas de metais não ferrosos | | |
| 0950 | Fornos | 14,28 |
| 0955 | Células electrolíticas e outras instalações para reagentes químicos | 16,66 |
| 0960 | Máquinas e outras instalações industriais de uso específico..... | 14,28 |
| 0965 | Ferramentas e utensílios de uso específico..... | 33,33 |
| C) Construção e reparação naval | | |
| 0970 | Docas flutuantes..... | 8,33 |
| 0975 | Docas secas, cais e pontes-cais..... | 5 |
| Embarcações para navegação fluvial: | | |
| 0980 | De ferro | 7,14 |
| 0985 | De madeira | 10 |
| 0990 | Fornos | 14,28 |
| 0995 | Outras instalações industriais de uso específico | 10 |

| | | |
|------|---|-------|
| 1000 | Máquinas de uso específico | 16,66 |
| | D) Outras indústrias metalúrgicas, metalomecânicas e de material eléctrico | |
| 1010 | Fornos de secagem | 20 |
| 1015 | Outros fornos e estufas | 14,28 |
| 1020 | Instalações de vácuo | 20 |
| 1025 | Células electrolíticas e instalações para reagentes químicos..... | 14,28 |
| 1030 | Equipamento de soldadura..... | 20 |
| 1035 | Outras instalações industriais de uso específico | 10 |
| | Prensas: | |
| 1040 | De tipo ligeiro | 14,28 |
| 1045 | De tipo pesado | 10 |
| 1050 | Máquinas de bobinar | 25 |
| 1055 | Máquinas para corte de chapa magnética | 20 |
| 1060 | Outras máquinas de uso específico | 14,28 |
| 1065 | Moldes..... | 33,33 |
| 1070 | Ferramentas e utensílios de uso específico..... | 33,33 |
| | Grupo 12 - Indústrias transformadoras diversas A) Fabricação de aparelhos e instrumentos de medida e verificação | |
| 1075 | Instalações industriais de uso específico | 10 |
| 1080 | Máquinas de uso específico | 14,28 |
| 1085 | Fornos | 12,5 |
| 1090 | Ferramentas e utensílios de uso específico..... | 33,33 |
| | B) Fabricação de jóias e de artigos de ourivesaria | |
| 1095 | Instalações industriais de uso específico | 10 |
| 1100 | Máquinas de uso específico | 14,28 |
| 1105 | Ferramentas e utensílios de uso específico..... | 33,33 |
| | C) Fabricação de artigos de matérias plásticas | |
| 1110 | Instalações industriais de uso específico | 10 |
| 1115 | Máquinas de uso específico | 20 |
| 1120 | Moldes..... | 33,33 |
| 1125 | Ferramentas e utensílios de uso específico..... | 33,33 |
| | DIVISÃO IV Construção civil e obras públicas | |
| 1130 | Construções ligeiras não afectas a obras em curso | 12,5 |
| 1135 | Material de desenho, de topografia e de ensaio e medida | 16,66 |
| | Materiais auxiliares de construção: | |
| | De madeira: | |
| 1140 | Andaimes | 100 |
| 1145 | Cofragem..... | 100 |
| | Metálicos: | |
| 1150 | Andaimes | 14,28 |
| 1155 | Cofragem..... | 25 |
| 1160 | Diversos..... | 20 |
| | Equipamentos: | |
| 1165 | De transporte geral..... | 25 |
| | De oficinas: | |

| | | |
|---|---|-------|
| 1170 | Carpintaria..... | 16,66 |
| 1175 | Serralharia..... | 14,28 |
| 1180 | Produção e distribuição de energia eléctrica | 14,28 |
| 1185 | Para movimentação e armazenagem de materiais | 14,28 |
| 1190 | Para trabalhos de ar comprimido | 25 |
| 1195 | Para trabalhos de escavação e terraplenagem | 20 |
| 1200 | De sondagens e fundações..... | 20 |
| 1205 | Para exploração de pedreiras, fabricação e aplicação de betões e argamassas | 20 |
| 1210 | Para construção de estradas..... | 20 |
| 1215 | Para obras hidráulicas | 6,25 |
| 1220 | Ferramentas e equipamentos individuais | 33,33 |
| DIVISÃO V | | |
| Electricidade, gás e água | | |
| Grupo 1 - Produção, transporte e distribuição de energia eléctrica | | |
| 1225 | Obras hidráulicas fixas | 3,33 |
| Equipamentos de centrais: | | |
| 1230 | Hidroeléctricas | 6,25 |
| 1235 | Termoeléctricas | 8,33 |
| 1240 | Subestações e postos de transformação..... | 5 |
| 1245 | Linhas de AT e suportes | 5 |
| 1250 | Linhas de BT e suportes | 7,14 |
| 1255 | Aparelhos de medida e controlo..... | 12,5 |
| Grupo 2 - Produção e distribuição de gás | | |
| 1265 | Instalações de destilação de carvões minerais | 6,25 |
| 1270 | Gasómetros e depósitos para armazenagem de gás..... | 6,25 |
| 1275 | Subestações reductoras e rede de distribuição | 6,25 |
| 1280 | Máquinas e outras instalações de uso específico | 12,5 |
| 1285 | Aparelhos de medida e controlo..... | 12,5 |
| Grupo 3 - Captação e distribuição de águas | | |
| 1295 | Obras hidráulicas fixas | 3,33 |
| 1300 | Comportas..... | 5 |
| Reservatórios: | | |
| 1305 | De torre ou de superfície | 4 |
| 1310 | Subterrâneos | 2,5 |
| 1315 | Conduitas | 4 |
| Redes de distribuição: | | |
| 1320 | De ferro..... | 5 |
| 1325 | De fibrocimento ou similares | 6,25 |
| 1330 | Outras instalações e máquinas de uso específico..... | 12,5 |
| 1335 | Aparelhos de medida e controlo..... | 12,5 |
| DIVISÃO VI | | |
| Transportes e comunicações | | |
| Grupo 1 - Transportes | | |
| A) Transportes ferroviários | | |
| 1345 | Túneis e obras de arte..... | 2 |
| 1350 | Vias-férreas..... | 6,25 |
| 1355 | Subestações de electricidade e postos de transformação..... | 5 |
| 1360 | Linhas eléctricas e respectivas instalações..... | 5 |

| | | |
|------|---|-------|
| 1365 | Instalações de sinalização e controlo..... | 14,28 |
| 1370 | Locomotoras | 7,14 |
| | Automotoras: | |
| 1375 | Ligeiras | 7,14 |
| 1380 | Pesadas..... | 6,25 |
| | Vagões: | |
| 1385 | Cubas, cisternas e frigoríficos..... | 6,25 |
| 1390 | Não especificadas..... | 5 |
| 1395 | Carruagens e outro material rolante | 5 |
| 1400 | Material de carga e descarga | 8,33 |
| 1405 | Outras máquinas e instalações de uso específico..... | 12,5 |
| | B) Outros transportes terrestres | |
| 1415 | Linhas eléctricas e respectivas instalações..... | 5 |
| 1420 | Carros eléctricos..... | 6,25 |
| 1425 | Trolley-cars..... | 10 |
| | Veículos automóveis de serviço público: | |
| 1430 | Pesados, para passageiros..... | 25 |
| 1435 | Pesados e reboques, para mercadorias..... | 25 |
| 1440 | Ligeiros e mistos..... | 25 |
| 1445 | Outras instalações de uso específico..... | 10 |
| | C) Transportes marítimos, fluviais e lacustres | |
| 1455 | Navios de carga geral convencionais e navios mistos de passageiros e de carga..... | 10 |
| 1460 | Navios de passageiros, ferries, graneleiros, porta-contentores, navios-tanques, navios-frigoríficos e outros navios especializados..... | 12,5 |
| 1465 | Dragas, gruas flutuantes, barcaças, etc., de ferro..... | 8,33 |
| 1470 | Fragatas, barcaças e outras embarcações de madeira | 12,5 |
| 1475 | Embarcações de borracha | 10 |
| 1476 | Embarcações de fibra de vidro..... | 25 |
| 1480 | Máquinas e instalações portuárias..... | 14,28 |
| 1485 | Outras máquinas e instalações de uso específico..... | 12,5 |
| | D) Transportes aéreos | |
| | Aviões: | |
| 1495 | Com motores de reacção..... | 16,66 |
| 1500 | Com motores a turbo-hélice..... | 16,66 |
| 1505 | Com motores convencionais..... | 25 |
| 1510 | Frota terrestre | 20 |
| 1515 | Instalações auxiliares, nos aeroportos, para carga, embarque, etc..... | 10 |
| 1520 | Máquinas e instalações de oficinas de reparação e revisão | 12,5 |
| | Grupo 2 - Comunicações telefónicas, telegráficas e radiotelegráficas | |
| 1530 | Centrais de transmissão e de recepção | 12,5 |
| 1535 | Redes aéreas, suportes e cabos subterrâneos..... | 5 |
| 1540 | Instalações de sincronização e de controlo | 14,28 |
| 1545 | Instalações de registo de rádio | 20 |
| 1550 | Postos públicos e particulares | 10 |
| | DIVISÃO VII | |
| | Serviços | |
| | Grupo 1 - Serviços de saúde com ou sem internamento | |
| 1560 | Decorações interiores, incluindo tapeçarias..... | 25 |

| | | |
|--|---|-------|
| 1565 | Mobiliário..... | 12,5 |
| 1570 | Colchoaria e cobertores..... | 25 |
| 1575 | Roupas brancas e atoalhados..... | 50 |
| 1580 | Louças e objectos de vidro, excepto decorativos..... | 33,33 |
| 1585 | Talheres e utensílios de cozinha..... | 25 |
| 1590 | Aparelhagem e material médico-cirúrgico de rápida evolução técnica..... | 33,33 |
| 1595 | Outro material, aparelhos, utensílios e instalações de uso específico..... | 14,28 |
| Grupo 2 - Serviços recreativos | | |
| A) Casas de espectáculos | | |
| 1600 | Máquinas de projecção e instalação sonora..... | 14,28 |
| 1605 | Cortinas metálicas contra incêndios..... | 5 |
| 1610 | Decorações interiores, incluindo tapeçarias (f)..... | 20 |
| 1615 | Aparelhagem e mobiliário de uso específico..... | 12,5 |
| B) Estações de radiodifusão e televisão | | |
| 1620 | Instalações radiofónicas..... | 12,5 |
| 1625 | Instalações de teledifusão e televisão..... | 16,66 |
| 1630 | Instalações de sincronização e controlo..... | 14,28 |
| 1635 | Instalações de gravação e registo..... | 25 |
| 1640 | Equipamento móvel para serviço no exterior..... | 20 |
| Grupo 3 - Hotéis, restaurantes, cafés e actividades similares | | |
| 1650 | Decorações de interiores, incluindo tapeçarias (f)..... | 25 |
| 1655 | Mobiliário (f)..... | 12,5 |
| 1660 | Colchoaria e cobertores..... | 20 |
| 1665 | Roupas brancas e atoalhados..... | 50 |
| 1670 | Louças e objectos de vidro, excepto decorativos..... | 33,33 |
| 1675 | Talheres e utensílios de cozinha..... | 25 |
| 1680 | Máquinas, aparelhos, utensílios e instalações de uso específico..... | 14,28 |
| Grupo 4 - Serviços de higiene e de estética | | |
| A) Lavandarias e tinturarias | | |
| 1685 | Maquinaria de uso específico..... | 14,28 |
| 1690 | Instalações industriais de uso específico..... | 10 |
| B) Barbearias, salões de cabeleireiro e institutos de beleza | | |
| 1700 | Aparelhos e instrumentos para massagens, depilação, secagem e trabalhos similares | 20 |
| 1705 | Instalações de uso específico..... | 10 |
| 1710 | Roupas brancas..... | 50 |

(a) De acordo com o regime de exploração, mas as espécies arbóreas cuja vida útil normal é igual ou superior a 100 anos não são depreciables.

(b) De acordo com o regime de exploração.

(c) Em função do esgotamento.

(d) Em função da superfície degradada.

(e) Em função do esgotamento.

(f) Excluem-se os móveis e objectos de arte e antiguidades.

Tabela II - Taxas genéricas

| Código | | Percentagens |
|--------|--|--------------|
| | DIVISÃO I Activos fixos tangíveis e propriedades de investimento Grupo 1 - Imóveis | |
| 2005 | Edificações ligeiras (fibrocimento, madeira, zinco, etc)..... | 10 |
| | Edifícios (a): | |
| 2010 | Habitacionais..... | 2 |
| 2015 | Comerciais e administrativos | 2 |
| 2020 | Industriais ou edificações integradas em conjuntos industriais | 5 |
| 2025 | Afectos a hotéis, restaurantes e similares, a garagens e estações de serviço, a serviços de saúde e de ensino e a serviços recreativos e culturais | 5 |
| 2035 | Fornos | 10 |
| 2040 | Obras hidráulicas, incluindo poços de água | 5 |
| 2045 | Obras de pavimentação de pedra, cimento, betão, etc..... | 5 |
| | Pontes e aquedutos: | |
| 2050 | De betão ou alvenaria | 3,33 |
| 2055 | De madeira | 20 |
| 2060 | Metálicos | 8,33 |
| | Reservatórios de água: | |
| 2065 | De torre ou de superfície | 5 |
| 2070 | Subterrâneos | 3,33 |
| 2075 | Silos..... | 5 |
| | Vedações e arranjos urbanísticos: | |
| 2080 | Arranjos urbanísticos..... | 10 |
| 2085 | Vedações ligeiras | 8,33 |
| 2090 | Muros | 5 |
| | Grupo 2 - Instalações | |
| 2095 | De água, electricidade, ar comprimido, refrigeração e telefónicas (instalações interiores) | 10 |
| 2100 | De aquecimento central | 6,66 |
| 2105 | Ascensores, monta-cargas e escadas mecânicas..... | 10 |
| 2110 | De cabos aéreos e suportes..... | 10 |
| 2115 | De caldeiras e alambiques | 7,14 |
| 2120 | De captação e distribuição de água (instalações privadas) | 5 |
| 2125 | De carga, descarga e embarque (instalações privadas) | 7,14 |
| 2130 | Centrais telefónicas privadas | 10 |
| 2135 | De distribuição de combustíveis líquidos (instalações privadas)..... | 10 |
| 2140 | De embalagem..... | 10 |
| | Instalações de armazenagem e de depósito: | |
| 2145 | De betão | 5 |
| 2150 | De madeira | 6,66 |
| 2155 | Metálicos..... | 8,33 |
| 2160 | De lagares e prensas..... | 7,14 |
| 2165 | Postos de transformação..... | 5 |
| 2170 | Radiofónicas, radiotelegráficas e de televisão (instalações privadas)..... | 12,5 |
| 2175 | Refeitórios e cozinhas privadas | 10 |

| | | |
|--|---|-------|
| 2180 | Reservatórios para combustíveis líquidos | 6,66 |
| 2185 | Vitrinas e estantes fixas | 12,5 |
| 2186 | Espaços expositivos de carácter itinerante | 25 |
| 2190 | Instalações de centros de formação profissional | 16,66 |
| 2195 | Não especificadas | 10 |
| Grupo 3 - Máquinas, aparelhos e ferramentas | | |
| 2200 | Aparelhagem e máquinas electrónicas | 20 |
| 2205 | Aparelhagem de reprodução de som | 20 |
| 2210 | Aparelhos de ar condicionado | 12,5 |
| 2215 | Aparelhos de aquecimento (irradiadores e outros) | 12,5 |
| 2220 | Aparelhos de laboratório e precisão | 14,28 |
| 2225 | Aparelhos de ventilação (ventoinhas e outros) | 12,5 |
| 2230 | Balanças | 12,5 |
| 2235 | Compressores | 25 |
| 2240 | Computadores | 33,33 |
| 2245 | Equipamento de centros de formação profissional | 16,66 |
| Máquinas, aparelhos e ferramentas: | | |
| 2250 | Equipamentos de energia solar | 25 |
| 2251 | Aparelhos telemóveis | 20 |
| Equipamento de oficinas privativas: | | |
| 2255 | De carpintaria | 12,5 |
| 2260 | De serralharia e mecânica | 14,28 |
| 2265 | Ferramentas e utensílios | 25 |
| 2270 | Guindastes | 12,5 |
| 2275 | Máquinas de escrever, de calcular, de contabilidade e de fotocopiar | 20 |
| Máquinas-ferramentas: | | |
| 2280 | Ligeiras | 20 |
| 2285 | Pesadas | 12,5 |
| 2290 | Máquinas de lavagem automática de veículos | 20 |
| 2295 | Máquinas não especificadas | 12,5 |
| 2300 | Material de incêndio (extintores e outros) | 25 |
| 2305 | Material de queima | 14,28 |
| 2310 | Motores | 12,5 |
| 2315 | Televisores | 14,28 |
| Grupo 4 - Material rolante ou de transporte | | |
| 2320 | Aeronaves | 20 |
| Barcos: | | |
| 2325 | De ferro | 7,14 |
| 2330 | De madeira | 10 |
| 2335 | De borracha | 12,5 |
| 2340 | Bicicletas, triciclos e motociclos | 25 |
| 2345 | Tractores e atrelados, empilhadores e carros com caixa basculante (dumpers) | 16,66 |
| 2350 | Vagões | 4 |
| 2355 | Veículos de tracção animal, compreendendo animais de tiro | 12,5 |
| 2360 | Vias-férreas normais | 4 |
| 2365 | Vias-férreas (sistema Decauville) e respectivo material rolante | 10 |
| Veículos automóveis: | | |

| | | |
|--------------------------------------|---|-------|
| 2370 | Funerários | 12,5 |
| 2375 | Ligeiros e mistos..... | 25 |
| 2380 | Pesados de passageiros | 14,28 |
| 2385 | Pesados e reboques, de mercadorias..... | 20 |
| 2390 | Pesados e reboques de mercadorias, quando utilizados normalmente em vias que provoquem forte desgaste de material | 25 |
| 2395 | Tanques | 16,66 |
| Grupo 5 - Elementos diversos | | |
| Artigos de conforto e decoração (b): | | |
| 2400 | Alcatifas | 25 |
| 2405 | Outros | 12,5 |
| 2410 | Encerados | 50 |
| 2415 | Equipamento publicitário colocado na via pública..... | 12,5 |
| 2420 | Filmes, discos e cassettes | 25 |
| 2425 | Material de desenho e topografia..... | 12,5 |
| 2430 | Mobiliário (b) (c)..... | 12,5 |
| 2435 | Moldes, matrizes, formas e cunhos | 25 |
| 2440 | Programas de computadores..... | 33,33 |
| Taras e vasilhame: | | |
| 2445 | De madeira | 20 |
| 2450 | De metal..... | 14,28 |
| 2455 | De outros materiais..... | 33,33 |
| DIVISÃO II | | |
| Activos intangíveis | | |
| 2470 | Projectos de desenvolvimento..... | 33,33 |
| 2475 | Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, moldes ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo | (d) |

(a) Tratando-se de edifícios onde se exerçam actividades enquadráveis em mais de uma das rubricas, o regime de depreciação será determinado pela classificação que lhes couber face à característica neles predominante

(b) Excluem-se os móveis e objectos de arte e antiguidades

(c) O mobiliário e outros elementos afectos a centros de formação profissional são depreciados à taxa máxima anual de 16,66 % se taxa mais elevada não estiver fixada na presente tabela

(d) A taxa de amortização é determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva

www.lexit.pt

O Lexit assume-se como um projeto editorial que oferece aos seus utilizadores - em qualquer momento e em qualquer suporte, digital ou impresso - códigos anotados e comentados, permanentemente atualizados. Trata-se, assim, de uma iniciativa editorial inovadora que vai de encontro às necessidades profissionais de um público especializado e exigente, evitando frequentes perdas de tempo na atualização e na gestão de conteúdos de uso corrente. Por outro lado, e como se poderá explorar em www.lexit.pt, mantemos a possibilidade de os utilizadores inserirem, nos diferentes códigos e para uso próprio, as suas notas pessoais.

No âmbito da fiscalidade, e de modo a garantir em permanência a qualidade dos recursos oferecidos, a Direção do Lexit estabeleceu uma parceria com o Centro de Investigação Jurídico Económica (CIJE) da Faculdade de Direito da Universidade do Porto (FDUP), a quem compete a elaboração das anotações e comentários iniciais e a sua atualização, incluindo a avaliação de propostas de anotação submetidas pelos utilizadores do portal.

Os códigos fiscais agora editados, neste suporte, visam prioritariamente dar resposta às necessidades da comunidade académica, a qual continuará ainda assim a dispor da possibilidade de acesso gratuito ao portal Lexit, através das infraestruturas informáticas das entidades protocoladas.

Esperamos assim, com estas iniciativas, poder também contribuir para auxiliar a comunidade académica no melhor desempenho das suas atividades.

