

## QUADRO 07

### APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

Este Quadro, **A PREENCHER SOMENTE** pelas entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, **QUANDO SUJEITAS AO REGIME GERAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL** bem como pelas **entidades não residentes com estabelecimento estável**, destina-se ao apuramento do lucro tributável e corresponderá ao Resultado Líquido do Exercício, apurado na contabilidade (o qual é demonstrado na declaração anual a que se refere a alínea c) do nº1 do artigo 109º do CIRC), eventualmente corrigido nos termos do CIRC e outras disposições legais aplicáveis.

Este Quadro também não deverá ser preenchido no caso de declaração do grupo.

Mesmo que não existam correcções para efeitos fiscais, deverão ser sempre preenchidos os campos 201, 204, 226, 238 e 239 ou 240.

Sendo nulo o lucro tributável, deverá ser preenchido o campo 240 com o valor 0 (zero).

Tratando-se de **sujeitos passivos com mais de um regime de tributação de rendimentos**, o apuramento do lucro tributável é feito globalmente, **efectuando-se a respectiva discriminação** por regimes de tributação, no **Quadro 09**, nos campos 301, 312 ou 323, no caso de prejuízos fiscais, ou nos campos 302, 313 ou 324, havendo lucro tributável.

As linhas em branco podem ser utilizadas para evidenciar outras correcções para além das expressamente previstas no modelo. Neste caso, o sujeito passivo deverá juntar uma nota explicativa ao processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º do CIRC.

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL			
	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	201	.	.
	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido [art.º 21.º]	202	.	.
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido [art.º 24.º]	203	.	.
	SOMA [campos 201 + 202 -- 203]	204	.	.
	Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE [art.º 6.º]	205	.	.
	Prémios de seguros e contribuições [art.º 23.º, n.º 4]	206	.	.



O Quadro 07 destina-se ao apuramento do Lucro Tributável ou do Prejuízo para efeitos fiscais. O Quadro parte do Resultado Líquido do Exercício apurado na contabilidade (conta 88) pelo que o valor a inscrever no **campo 201** deve coincidir com o do campo A124 do Anexo A da Declaração Anual de informação contabilística e fiscal.

**Apenas os sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (campo 1 do Quadro 03.3) quando sujeitos ao regime geral de determinação do lucro tributável e os não residentes com estabelecimento estável (campo 3 do Quadro 03.3) devem preencher este Quadro.**

**Exclusivamente preenchidos por sujeitos passivos que assinalaram:**

3	TIPO DE SUJEITO PASSIVO			
	Residente que exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	Residente que não exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	Não residente com estabelecimento estável	Não residente sem estabelecimento estável
	1 <input checked="" type="checkbox"/>	2 <input type="checkbox"/>	3 <input type="checkbox"/>	4 <input type="checkbox"/>

**Ou**

3	TIPO DE SUJEITO PASSIVO			
	Residente que exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	Residente que não exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	Não residente com estabelecimento estável	Não residente sem estabelecimento estável
	1 <input type="checkbox"/>	2 <input type="checkbox"/>	3 <input checked="" type="checkbox"/>	4 <input type="checkbox"/>

*Os restantes sujeitos passivos, após o preenchimento da página do rosto, passam imediatamente ao Quadro 09 – Apuramento da Matéria Colectável.*

## APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL			
	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	201	.	.
	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido [art.º 21.º]	202	.	.
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido [art.º 24.º]	203	.	.
	SOMA [campos 201 + 202 -- 203]	204	.	.

### Campo 201

#### Resultado Líquido do Exercício

O valor a inscrever neste campo será o Resultado Líquido do Exercício apurado na contabilidade, o qual deverá reflectir todos os custos e perdas, proveitos e ganhos do exercício para além do valor do imposto (IRC) imputável ao exercício.

Nos termos do artigo 17º do Código do IRC, o lucro tributável das entidades que exercem a título principal actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do referido Código.

#### 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 exercício 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.

#### **Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 2/7/2002**

Nos termos do art.º 17.º, n.º 1, do CIRC, «O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3 é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício 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».

No art.º 23.º do CIRC enuncia-se, a título exemplificativo, as situações que podem integrar o grupo dos elementos negativos a relevar para efeitos de determinação do lucro tributável, consagrando como critério definidor que se consideram como custos ou perdas «os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora».

Sendo inequívoco que a existência de mercadorias é um valor positivo, porque se destinam à realização de operações de afluxo de valores positivos ao rédito da empresa, a perda material de mercadorias, seja a que título for, designadamente por furto, não pode deixar de ser considerada como realidade que foi «indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora».

Assim, demonstrado que ficou o furto de mercadorias mantidas em armazém pela Impugnante e a impossibilidade de fazer com as seguradoras assumam contratualmente o risco por tal facto, nada obsta a que o valor desse furto seja considerado como custo ou perda para efeitos fiscais.

## **Campo 202**

### **Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido**

*O regime fiscal aplicado às variações patrimoniais não reflectidas no resultado líquido do exercício encontra-se previsto nos art.ºs 21.º e 24.º.*

*As variações patrimoniais que aumentem a situação líquida da empresa e que não se encontrem reflectidas na conta de resultados líquidos, mas sim em contas Resultados transitados, Reservas ou outras, serão de acrescer neste campo, salvo as relacionadas no artigo 21.º do CIRC.*

*Assim, concorrem para a formação do lucro tributável, as variações patrimoniais positivas não reflectida nos resultado líquido do exercício, **excepto**:*

- *As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, bem como as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital;*

- *As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas;*
- *As contribuições, incluindo as participações nas perdas, do associado ao associante no âmbito da associação em participação e da associação à quota.*

*Considerando que os incrementos patrimoniais, obtidos a título gratuito, passaram a constituir uma variação patrimonial, com a reforma do património, implementada pelo DL 287/2003 de 12.11, para efeitos de determinação do lucro tributável, deve considerar-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar das regras prevista no Código do Imposto do Selo (art. 21º nº 2).*

#### **Exemplos de variações patrimoniais positivas:**

- *Um ganho derivado de uma regularização de grande significado imputável a exercícios anteriores, contabilizado na conta 59 – Resultados Transitados ( a Directriz Contabilística nº 8/92 clarifica a expressão “regularizações não frequentes e de grande significado”);*
- *Um subsídio não destinado à exploração ou a investimentos amortizáveis, registado na conta 575 – Subsídios, como por exemplo os subsídios destinados a incentivar a criação de postos de trabalho e os destinados a incentivar o emprego de deficientes e reformados (note-se que tais subsídios deixaram de ser contabilizados nas contas de capital);*
- *Acréscimo patrimonial resultante da obtenção de um bem, em consequência de sorteio ou concurso;*
- *Ganhos resultantes da alienação de acções e quotas próprias;*

#### **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 exercício, excepto: (Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro)

- a) *As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, bem como as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital;*
- b) *As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas;*
- c) *As contribuições, incluindo a participação nas perdas, do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota.*

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.

### **Campo 203**

#### **Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido**

*Deverão ser mencionadas neste campo todas as variações patrimoniais negativas que não se encontrem reflectidas no Resultado Líquido do Exercício e não estejam excepcionadas no nº 1 do artigo 24º do Código do IRC.*

- *as que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;*
- *as menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;*
- *as saídas, em dinheiro ou espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou redução do mesmo, ou de partilha de património;*
- *as prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;*

*Serão de incluir neste campo, por exemplo:*

- *Perdas resultantes da alienação de acções e quotas próprias*
- *As gratificações aos empregados a título de participação nos resultados, nos termos do nº 2 e 3 do art. 24º.*

*Nos termos do nº 2 do artigo 24º do Código do IRC concorrem para a formação do lucro tributável do exercício 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, desde que tais importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte.*

*Não ocorrendo o pagamento ou a colocação à disposição no prazo referido deverá ser efectuada a liquidação do IRC que deixou de ser liquidado no exercício respectivo, utilizando para o efeito o campo 363 do Quadro 10 e os respectivos juros compensatórios a indicar no campo 366 do mesmo Quadro.*

*De acordo com o nº 3 do referido artigo 24º, ficam **excluídas** do conceito de gratificação, para serem assimiladas a lucros, as retribuições efectuadas a titulares do capital da sociedade que satisfaçam cumulativamente, as seguintes condições:*

- 1. sejam membros do órgão de administração;*
- 2. possuam, directa ou indirectamente, uma participação no capital social igual ou superior a 1% ( para o efeito, consideram-se participações indirectas as detidas pelo cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2º grau, aplicando-se igualmente, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais);*
- 3. as importâncias recebidas ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício;*

*Assim, estas retribuições são assimiladas a remuneração do capital e como tal tributadas, para efeitos de IRS, na categoria E, sendo tratadas como lucros, com todas as consequências daí decorrentes, designadamente a da utilização dos mecanismos para eliminação da dupla tributação económica (art. 40º-A do CIRS) no caso de opção pelo englobamento.*

*O conceito de remuneração mensal foi clarificado através da circular nº 8/2000 de 11 de Maio, onde se encontra definido como remuneração mensal média do exercício, ou seja, o valor das retribuições totais anuais divididas por doze, por forma a imputar a cada um dos meses o total da remuneração auferida no exercício.*

*O conceito de remuneração integra todas as importâncias que determinado membro do órgão de administração tem direito como contrapartida do seu trabalho, sendo esse o caso das remunerações variáveis, contratualmente previstas.*

#### **Artigo 24º**

##### **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.

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.

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.

#### **EXEMPLO**

A é administrador e sócio da sociedade X, onde auferiu uma remuneração mensal média de € 1 500. A Assembleia Geral que aprovou o resultado do exercício de 2005, decidiu atribuir-lhe uma gratificação de € 15 000.

Assim:

$$\frac{1500 \times 2 \times 14}{12} = € 3 500$$

Neste caso, o limite a considerar é de € 3 500,00, pelo que a dedução a indicar no campo 203 do Quadro 07 da declaração modelo 22 do exercício de 2005, será deste valor.

Por sua vez, o administrador será tributado em IRS, em 2005, pelos mesmos € 3 500,00, na categoria A e por € 11 500 na categoria E.

Estas gratificações devem ser indicadas no campo A303 do Quadro 07 do Anexo A da Declaração Anual, sendo os beneficiários identificados nos campos A309 a A314, do mesmo Quadro.

**Circular 8, de 11.05.2000 - Direcção de Serviços do IRC  
IRC - Gratificações a membros do órgão de administração**

Tendo-se suscitado dúvidas sobre a interpretação a dar ao disposto nos n.ºs 3 e 4 do art.º 24.º do CIRC, com a redacção introduzida pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2000), foi, por meu despacho de 04/05/00, sancionado o seguinte entendimento:

**Requalificação do rendimento**

1. De acordo com o disposto no n.º 3 do art. 24.º do Código do IRC, 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 mesmos sejam titulares, directa ou indirectamente, 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, sendo o excedente assimilado, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos.

**Conceito de remuneração mensal**

2. Por "remuneração mensal" deverá entender-se a remuneração mensal média do exercício, ou seja, o valor das retribuições totais anuais divididas por doze, por forma a imputar a cada um dos meses o total da remuneração auferida no exercício.

**Encargos incluídos no conceito de remuneração**

3. No conceito de remuneração, deverão ser incluídas todas as importâncias que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o membro do órgão de administração tem direito como contrapartida do seu trabalho, sendo esse o caso das remunerações variáveis que preencham aqueles requisitos.

**Titularidade do capital**

4. De acordo com a nova redacção do art. 24.º do CIRC, introduzida pela Lei n.º 3-B/2000 (OE/2000), a qual é de aplicação retroactiva a 1 de Janeiro de 1999, ficam excluídas do conceito de gratificação, para serem assimiladas a lucros, as retribuições efectuadas a titulares do capital da sociedade que satisfaçam, cumulativamente, as seguintes condições:

- sejam membros do órgão de administração;
- possuam, directa ou indirectamente, uma participação no capital social igual ou superior a 1%.

Para o efeito, consideram-se participações indirectas as detidas pelo cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, aplicando-se igualmente, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais;

- as importâncias recebidas ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício.

**Tributação em sede de IRS**

5. Sendo o rendimento descaracterizado como remuneração do trabalho e assimilado a remuneração de capital, deverá, para efeitos de IRS, ser tributado na Categoria E, sendo tratado como lucros, com todas as consequências daí decorrentes, designadamente a da utilização dos mecanismos para eliminação da dupla tributação económica.

### Campo 204

*O resultado líquido pode ser negativo ou positivo. Soma dos campos 201 e 202 subtraindo o valor do campo 203, ou  $\pm RL + VP1 - VP2$ .*

## A ACRESCER

A ACRESCER	Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE [art.º 6.º]	205	.	.	.	.
	Prémios de seguros e contribuições [art.º 23.º, n.º 4]	206	.	.	.	.
	Reintegrações e amortizações não aceites como custos [art.º 33.º, n.º 1]	207	.	.	.	.
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais [art.º 34.º, 37.º e 38.º]	208	.	.	.	.
	Realizações de utilidade social não dedutíveis [art.º 40.º]	209	.	.	.	.
	Donativos não previstos ou além dos limites legais [Estatuto do mecenato - Dec.-Lei n.º 74/99, de 16 de Março]	210	.	.	.	.
	IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros [art.º 42.º, n.º 1, alínea a)]	211	.	.	.	.
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 42.º, n.º 1, alínea d)]	212	.	.	.	.
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea e)]	213	.	.	.	.
	Despesas de carácter confidencial [art.º 42.º, n.º 1, alínea g)]	214	.	.	.	.
	Menos-valias contabilísticas	215	.	.	.	.
	Correcções nos casos de crédito de imposto [art.º 62.º, n.º 1]	217	.	.	.	.
	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218	.	.	.	.
	Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art.º 42.º, n.º 1, alínea h)]	220	.	.	.	.
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial [art.º 18.º, n.º 7]	222	.	.	.	.
	Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 42.º, n.º 1, alínea f)]	223	.	.	.	.
	Correcções relativas a exercícios anteriores	224	.	.	.	.
	Correcções relativas a preços de transferência [art.º 58.º, n.º 8]	251	.	.	.	.
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 59.º, n.º 1]	252	.	.	.	.
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 60.º]	253	.	.	.	.
	Subcapitalização [art.º 61.º, n.º 1]	254	.	.	.	.
	Juros de suprimentos [art.º 42.º, n.º 1, alínea j)]	255	.	.	.	.
	Despesas com combustíveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea i)]	256	.	.	.	.
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 58.º-A, n.º 3, alínea a)]	257	.	.	.	.
	Importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido [art.º 42.º, n.º 1, alínea b)]	258	.	.	.	.
Custos ou perdas suportados com transmissão onerosa de partes de capital [art.º 23.º, n.º 5, 6 e 7]	259	.	.	.	.	
Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais [arts.º 34.º, 35.º e 36.º]	270	.	.	.	.	
Impostos diferidos	271	.	.	.	.	
Mais-valias fiscais sem intenção de reinvestimento [art.º 43.º]	216	.	.	.	.	
Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento [art.º 45.º]	274	.	.	.	.	
Acréscimos por não reinvestimento [art.º 45.º, n.º 6.º]	275	.	.	.	.	
Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, alínea b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e art.º 32, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro]	276	.	.	.	.	
	225	.	.	.	.	
SOMA [campos 204 a 225]	226	.	.	.	.	

### Campo 205

**Matéria colectável/lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE's ou AEIE's**

*As sociedades transparentes, embora não sejam tributadas, salvo em relação às despesas sujeitas a tributação autónoma, têm que entregar a declaração Modelo 22.*

*Nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do Código do IRC, os lucros ou prejuízos do exercício, 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 imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.*

*Isto significa que os sócios, quando pessoas colectivas, sujeitos a IRC devem adicionar ao lucro contabilístico a matéria colectável que lhes for imputada, neste campo.*

*Este regime consiste em que as sociedades transparentes, ainda que não distribuam o lucro, não sejam tributadas em IRC, imputando a sua matéria colectável aos sócios, pela forma prevista no n.º 3 do artigo 6.º do Código do IRC, sujeitos a IRS se pessoas singulares e a IRC se forem pessoas colectivas.*

*Os lucros tributáveis dos Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE's) e dos Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE's\*) são igualmente imputados nos termos do n.º 3 do artigo 6.º aos seus membros, pelo que estes, se estiverem sujeitos a IRC, terão que adicionar esses lucros a este campo.*

*Nos termos do n.º 9 do art. 5 do CIRC, considera-se para efeitos de tributação do sócio ou membro não residente de uma sociedade transparente ou de um ACE ou AEIE, que o mesmo tem um estabelecimento estável em território português.*

*Tendo sido apurado prejuízo fiscal será o mesmo imputado no campo 227.*

#### **Artigo 6.º do CIRC**

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.

#### **Circular 8, de 16/02/1990 Direcção de Serviços do IRC**

Regime de Transparência Fiscal aplicável às sociedades de profissionais

#### **Razão das instruções**

Tendo-se suscitado dúvidas sobre o regime de transparência fiscal das sociedades de profissionais, nomeadamente no que respeita a retenções na fonte relativas a rendimentos obtidos e a pagamentos por conta, foi, por despachos de 89.08.09 e 90.02.02 de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, sancionado o seguinte entendimento:

São sociedades de profissionais as que no fim do período de tributação reúnam os seguintes requisitos referidos na alínea a) do n.º 4 do art.º 5.º do CIRC.

#### **Retenção na fonte**

---

\* O regime sancionário dos AEIE foi publicado pelo DL 1/91, de 5 de Janeiro

2. Sendo as sociedades de profissionais sujeitos passivos de IRC, estão sujeitas às mesmas retenções na fonte que as restantes entidades residentes dado que os artigos 75.º e 76.º do CIRC não estabelecem quaisquer restrições.  
Sociedades de revisores oficiais de contas

3. Em consequência, relativamente às remunerações auferidas por sociedades de revisores oficiais de contas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas, ainda que abrangidas pelo regime de transparência fiscal, há retenção na fonte de IRC nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 75.º do CIRC.

#### **Imputação de deduções á colecta**

4. As deduções mencionadas nas alíneas a) a d) do n.º 2 do artigo 71.º do CIRC, nas quais se incluem as retenções na fonte, devem, para cumprimento do estabelecido no n.º 6 deste artigo, ser previamente quantificadas na sociedade de profissionais em impresso de modelo oficial e posteriormente imputadas aos respectivos sócios nos termos que resultarem do acto constitutivo dessas entidades ou, na falta de elementos, em partes iguais.

5. As importâncias referidas no número anterior serão deduzidas á colecta do IRS apurada com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no artigo 5.º do CIRC a qual deve efectivar-se no ano em que se inclua o fim do período de tributação da sociedade de profissionais.  
Pagamentos por conta

6. As referidas sociedades não têm de efectuar pagamentos por conta, obrigação que incumbe em sede de IRS aos repeti-vos sócios enquanto titulares de rendimentos da Categoria B.

#### **Obrigações acessórias**

7. Como sujeitos passivos de IRC, e exercendo a título principal uma actividade de prestação de serviços, estão adstritas ao cumprimento das respectivas obrigações acessórias, designadamente, a dispor de contabilidade organizada e a apresentar a declaração periódica de rendimentos.

8. Devem ainda nos termos dos artigos 91.º e seguintes do CIRS as referidas entidades proceder a retenção na fonte do IRS relativamente aos rendimentos pagos ou postos à disposição dos seus sócios, com excepção dos relativos a lucros ou adiantamentos por conta de lucros efectuados nos termos do Código das Sociedades Comerciais, visto não revestirem, de acordo com o disposto na alínea h) do artigo 6.º daquele Código, a natureza de rendimentos de capitais.

## **Campo 206**

### **Prémios de seguros e contribuições**

*Nos termos do n.º 4 do artigo 23º do Código do IRC, não são encargos dedutíveis:*

- *os prémios de seguros de doença e acidentes pessoais;*
- *seguros e operações do ramo “vida”;*
- *contribuições para fundos de pensões;*
- *contribuições para regimes complementares de segurança social;*

*Independentemente da sua natureza obrigatória ou facultativa face à lei, ou ao contrato de trabalho, não são aceites como custos se não forem considerados rendimentos de trabalho dependente nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea c) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, salvo se forem considerados realizações de utilidade social nos termos e para efeitos do art. 40.º do CIRC.*

#### **Artigo 23º do CIRC**

4- Excepto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 40.º, não são aceites como custos os prémios de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como as importâncias despendidas com seguros e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares de segurança social 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.

### **Campo 207**

#### **Reintegrações e Amortizações não aceites como custos**

*Devem ser acrescidas ao lucro contabilístico, por não serem consideradas custo do exercício, para efeitos fiscais, as reintegrações e amortizações enumeradas no n.º 1 do artigo 33.º do CIRC:*

- a) elementos do activo não sujeitos a deprecimento;*
- b) imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento (sendo desconhecido o valor do terreno, deverá ser-lhe atribuído 25% do valor global, nos termos do n.º 3 do artigo 11º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, com o limite mínimo de 25% do valor patrimonial constante da matriz, conforme n.ºs. 3 e 4 do artigo 11º e alínea d) do artigo 23º do referido diploma legal);*
- c) valores derivados da utilização de taxas de amortização superiores às previstas;*
- d) valores para além do período máximo de vida útil do bem;*
- e) a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor de aquisição ou de reavaliação excedente a € 29.927,87;*
- f) Independentemente do valor de aquisição quaisquer reintegrações relativas a barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária;*
- g) As reintegrações dos bens em que se tenha concretizado o reinvestimento do valor de realização, efectuado nos termos do art. 45.º, na parte correspondente à mais-valia que tenha sido imputada ao custo de aquisição. (Disposição revogada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. O disposto na anterior redacção do art. 44º do CIRC continua a aplicar-se aos bens adquiridos até 31-12-2000, em consequência do reinvestimento dos valores de realização).*

#### **Artigo 33.º**

#### **Reintegrações e amortizações não aceites como custo**

1 - Não são aceites como custos:

- a) As reintegrações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento;

- b) As reintegrações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a depreciação;
- c) As reintegrações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;
- d) As reintegrações 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 reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor de aquisição ou de reavaliação excedente a 6 000 000\$ (€29 927,87), bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária.

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 reintegração e amortização, nos termos do n.º 6 do artigo 29.º, contado a partir do ano de início de utilização dos elementos a que respeitem.

### EXEMPLO

A sociedade X adquiriu em 2003, uma viatura ligeira de passageiros pelo valor de € 35.000,00 em consequência de reinvestimento do valor total de realização de um bem do seu activo immobilizado corpóreo no qual foi apurada em 2000, uma mais-valia de € 10.000,00.

Analisemos qual o valor a indicar no campo 207:

Neste cálculo temos de levar em consideração o disposto na alíneas f) e g) do ex-artigo 32º do Código do IRC, aplicável à situação dado que a mais-valia foi apurada em 1999, ou seja, na vigência do regime anterior à Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Assim, para além de se ter em conta o limite legal do valor de aquisição (6.000 contos) é necessário também fazer a imputação do valor de aquisição da mais-valia não tributada.

Assim, temos:

- Amortização contabilizada: € 35.000,00 X 25% = € 8.750,00;
- Amortização aceite por força da aplicação da alínea f): € 29.927,87 X 25% = € 7.481,97;
- Acréscimo: € 8.750,00 - € 7.481,97 = € 1.268,03;
- Amortização aceite por força da aplicação da alínea g): (€ 35.000,00 – € 10.000,00) X 25% = € 6.250,00;
- Acréscimo: € 8.750,00 – € 6.250,00 = € 2.500,00;
- Conforme disposto no artigo 21º-A do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro, a amortização aceite será: (€ 29.927,87 – € 10.000,00) X 25% = € 4.981,97;
- Como a amortização contabilizada foi de € 8.750,00 o acréscimo a indicar no campo 207 será de € 3.768,03, sendo € 1.268,03 por força da alínea f) e € 2.500,00 por força da alínea g), ambas do nº 1 do ex-artigo 32º do Código do IRC.

Para o exercício de 2003 há ainda lugar a uma tributação autónoma, conforme previsto no nº 3 do artigo 81º do CIRC, que neste exemplo seria de € 4.981,97

X 5% = € 249,09 (valor a indicar no campo 365 do Quadro 10). De notar que a tributação autónoma incide sobre o custo fiscalmente aceite.

## **Campo 208**

### **Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais**

*Com a publicação do Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro - o qual transpôs para a ordem jurídica interna a Directiva 2003/51/CE, que por sua vez altera as directivas relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, e visa assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as Normas Internacionais de Contabilidade - foi alterado o POC, nomeadamente o seu nº 2.9 do capítulo 2 e aditado ao mesmo o nº 2.12, pelo que relativamente às provisões estas passaram a designar-se:*

- *Ajustamentos de valores activos, se visam reconhecer as diferenças entre quantias registadas a custo histórico e as quantias decorrentes da avaliação a preços de mercado, se inferior*
- *Provisões, se têm por objecto reconhecer 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.*

*A declaração modelo 22 foi adaptada em conformidade com esta nova nomenclatura, tendo sido introduzidos novos campos no Quadro 07 (campos 270 e 272), no modelo cuja entrada em vigor ocorreu em 2006. Refira-se contudo que as alterações introduzidas no impresso não reflectem qualquer mudança no tratamento fiscal das provisões, mantendo-se até à presente data todas as regras de dedução anteriormente em vigor.*

### **Provisões fiscalmente dedutíveis**

*As provisões fiscalmente dedutíveis estão enunciadas no nº1 do artigo 34º do Código do IRC:*

*a) Provisões para créditos de cobrança duvidosa - têm por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa, e sejam evidenciados como tal na contabilidade;*

*b) Provisões para depreciação de existências - têm por fim cobrir as perdas de valor que sofreram as existências;*

*c) Provisões para processos judiciais em curso - destinam-se a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a sua inclusão entre os custos do exercício;*

*d) As que, de harmonia com a disciplina definida pelo Banco de Portugal e por força de uma imposição de carácter genérico e abstracto, tiverem obrigatoriamente sido constituídas pelas empresas sujeitas à sua supervisão, e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede em outro Estado Membro da U.E., (com excepção das provisões para riscos gerais de crédito); Idêntico tratamento é conferido às provisões obrigatoriamente constituídas pelas empresas seguradoras, no âmbito da disciplina do Instituto de Seguros de Portugal; Relativamente à provisão para riscos gerais de crédito, a constituir de harmonia com a*

*disciplina definida pelo Banco de Portugal, eram ainda aceites como encargos dedutíveis em 2001 e 2002, 50% do valor da variação positiva destas provisões (n.º 6 do art.º 7º da Lei nº 30-G/2000 de 29/12 – Normas Transitórias);*

*e) As que, constituídas por empresas que exerçam a indústria extractiva do petróleo, se destinem à reconstituição de jazigos;*

*f) Provisão para a reconstituição paisagística de terrenos (têm por fim fazer face aos encargos com a recuperação paisagística e ambiental dos locais afectos à exploração, após a cessação desta, pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas);*

*As provisões referidas nas alíneas a) a d) têm uma característica comum – a de se destinarem a cobrir riscos ou encargos de ocorrências certas ou prováveis. Daí que, nos termos do n.º 2 do artigo 34º do Código do IRC não devam subsistir se não se verificarem os eventos para os quais foram constituídas. Neste caso, deverão ser consideradas como proveitos do exercício assim como aquelas que sejam utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos.*

*Por se tratarem das provisões que mais dúvidas suscitam, concentraremos a nossa atenção nas provisões para créditos de cobrança duvidosa.*

### **Provisão para créditos de cobrança duvidosa**

*A provisão para créditos de cobrança duvidosa, está consignada no artigo 35º do Código do IRC, considerando como tal aqueles em que o risco de incobabilidade se considere devidamente justificado.*

*Estão nesta situação os casos em que:*

- a) O devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;*
- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;*
- c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.*

*Nos casos previstos nas alíneas a) e b), porque se considera existir uma grande probabilidade do crédito não ser recuperado, quer pelo facto do credor ter recorrido aos tribunais, quer ainda por já existir um processo pendente revelador da incapacidade do devedor solver as suas dívidas, a provisão poderá ser constituída por 100% do valor em dívida, a partir do momento em que se iniciaram quaisquer daqueles processos.*

*Também se considera existir o risco de incobabilidade quando já decorreu o tempo considerado razoável para a satisfação da dívida e, apesar das diligências efectuadas, não foi possível o seu recebimento (alínea c).*

*Neste caso, à medida que o tempo vai decorrendo o risco de incobabilidade vai aumentando. Assim, estabelece o n.º 2 daquele artigo, as percentagens aceites fiscalmente tendo em conta o número de meses da mora do crédito:*

- 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.

O facto de um crédito se encontrar em mora há mais de 6 meses não é por si só um factor determinante para o considerar de cobrança duvidosa. A consideração como de cobrança duvidosa é efectuada com base na avaliação do risco de incobrabilidade, tendo em conta as diligências efectuadas para o seu recebimento. Se, por hipótese, a empresa considerar um crédito como de cobrança duvidosa ao fim de 24 meses em mora, deverá registar na contabilidade como tal e constituir a respectiva provisão em 100%, sendo a mesma aceite como custo fiscal.

Para efeitos fiscais, não são considerados de cobrança duvidosa os seguintes créditos:

- Os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
- 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 do art. 35.º;
- Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 35.º.

#### **Artigo 34º**

##### **Provisões fiscalmente dedutíveis**

- 1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:
- a) As que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;
  - b) As que se destinarem a cobrir as perdas de valor que sofrerem as existências;
  - c) As que se destinarem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício;
  - d) As que, no âmbito da disciplina definida pelo Banco de Portugal, e por força de uma imposição de carácter genérico e abstracto, tiverem sido obrigatoriamente constituídas pelas empresas sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e de outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da União Europeia, com excepção da provisão para riscos gerais de crédito, bem como as que, no âmbito da disciplina definida pelo Instituto de Seguros de Portugal, e por força de uma imposição de carácter genérico e abstracto, tiverem sido obrigatoriamente constituídas pelas empresas de seguros submetidas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia, incluindo as provisões técnicas legalmente estabelecidas;
  - e) As que, constituídas por empresas que exerçam a indústria extractiva do petróleo, se destinem à reconstituição de jazigos;
  - f) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas, se destinarem a fazer face aos encargos com a recuperação paisagística e ambiental dos locais afectos à exploração, após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.
- 2 - As provisões a que se referem as alíneas a) a d) do número anterior 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 proveitos do respectivo exercício.

3 - Quando se verifique a reposição de provisões para riscos gerais de crédito ou de outras que não visem a cobertura de riscos específicos da actividade, são consideradas proveitos do exercício, em primeiro lugar, aquelas que tenham sido custo fiscal no exercício da respectiva constituição.

### EXEMPLO

A contabilidade da sociedade “Cuidadosa, SA” evidencia em 2005/12/31, os seguintes valores na contabilidade:

clientes c/c .....€ 100.000,00  
 clientes c/letras ..... € 3.000,00  
 clientes cobrança duvidosa . ....€ 7.200,00

A subconta de clientes de cobrança duvidosa apresenta a seguinte discriminação:

Cliente A: € 2.000,00 – com processo de falência pendente

Cliente B: € 5.000,00 – com um crédito em mora há 20 meses, existindo provas de que os créditos foram reclamados

Cliente C: € 200,00 de juros relativos a uma letra não paga pelo cliente ( o resto da dívida já foi provisionado antes)

A provisão fiscalmente dedutível será:

Cliente A: € 2.000,00

Cliente B: € 5.000,00 X 75% = € 3.750,00 (porque já decorreram mais de 18 meses à data da constituição da provisão)

Cliente C: € 0,00 (porque não se trata de um crédito resultante da actividade normal da empresa)

## Campo 209

### Realizações de utilidade social não dedutíveis

*Serão acrescidos neste campo os encargos com realizações de utilidade social **não previstos ou fora** dos limites previstos no artigo 40º do Código do IRC.*

*Nos termos do nº 1 do referido artigo são considerados custos ou perdas do exercício os gastos suportados com a manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social, reconhecidas pela DGCI, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e seus familiares, desde que :*

- *Sejam feitas em benefício dos trabalhadores ou dos reformados da empresa e seus familiares*
- *Tenham carácter geral e não revistam a natureza de trabalho dependente*
- *Revestindo a natureza de rendimento de trabalho, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.*

*Nos termos do nº 2 são também considerados custos ou perdas do exercício até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao exercício, os suportados com contratos de seguro de doença e de*

*acidentes pessoais, bem como 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, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, a favor dos trabalhadores da empresa.*

*A aceitação destes custos depende da verificação das condições enunciadas no nº 4 do mesmo artigo.*

*A majoração prevista no nº 9 será de mencionar no campo 236 do Quadro 07.*

#### **Artigo 40.º**

##### **Realizações de utilidade social**

1 - São também considerados custos ou perdas do exercício os gastos suportados com a 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. (Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)

2 - São igualmente considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício, 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, 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 15.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais não devem exceder, anualmente, os limites naqueles estabelecidos ao caso aplicáveis, não sendo o excedente considerado custo do exercício;
- 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 e os contratos de seguros sejam celebrados com empresas de seguros que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português e os fundos de pensões ou equiparáveis sejam constituídos de acordo com a legislação nacional;

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 dotações 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 custos 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 custo, 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 pensões, 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 custos ou perdas nos seguintes termos:

a) No exercício 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 exercícios imediatamente anteriores ou, se inferior, ao período contado desde o exercício da transferência das responsabilidades ou da última alteração dos pressupostos actuariais e os valores das contribuições efectuadas e aceites como custos em cada um desses exercícios.

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 - Aos custos referidos no n.º 1, quando se reportem à manutenção de creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são imputados, para efeitos de determinação do lucro tributável, mais 40% da quantia efectivamente despendida.

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 exercício deve ser adicionado o IRC correspondente aos prémios e contribuições considerados como custo em cada um dos exercícios anteriores, nos termos deste artigo, agravado de uma importância que resulta da aplicação ao IRC correspondente a cada um daqueles exercícios do produto de 10% pelo número de anos decorridos desde a data em que cada um daqueles prémios e contribuições foram considerados como custo, não sendo, em caso de resgate em benefício da entidade patronal, considerado como proveito do exercício a parte do valor do resgate correspondente ao capital aplicado.

11 - o 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 se forem efectuadas contribuições para fundos de pensões

constituídos de acordo com a legislação nacional, 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.

### EXEMPLO

A empresa “Utilidades Sociais, Lda” celebrou em 2004 um contrato de seguro de doença a favor da generalidade dos seus trabalhadores, no montante de € 4.000,00.

As despesas com o pessoal no exercício (remunerações) foram de € 20.000,00.

Os trabalhadores têm direito a pensões da segurança social.

**O valor fiscalmente aceite é 20.000,00 X 15% = 3.000,00**

logo, acresce 1.000,00 no campo 209 do Quadro 07

### Campo 210

#### **Donativos não previstos ou para além dos limites legais**

*Com a publicação do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, que aprovou o Estatuto do Mecenato, foram revogados os ex-artigos 39.º, 39.º-A e 40.º do Código do IRC.*

*Encontra-se definido no Estatuto o regime de incentivos fiscais no âmbito do mecenato social, ambiental, cultural, científico ou tecnológico, desportivo, familiar e para a sociedade de informação.*

*Nos termos do diploma, apenas têm relevância fiscal os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas nele previstas, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, científica ou tecnológica, desportiva, educacional.*

*Os benefícios fiscais previstos no Estatuto do Mecenato, dependem de reconhecimento a efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela.*

*Para além do Estatuto do Mecenato, existe outra legislação avulsa que também consagra benefícios fiscais relativos a donativos, nomeadamente o Decreto-Lei n.º 361/99, de 16 de Setembro (sociedade Porto 2001, S A), o Decreto-Lei n.º 33/2000, de 14 de Março (Euro 2004, S A) e o Decreto-Lei n.º 163/2001, de 22 de Maio (Fundação de Serralves).*

*Pela circular n.º 12/2002, de 19 de Abril, foram emitidos diversos esclarecimentos sobre o tratamento fiscal de donativos, merecendo particular atenção, a distinção entre mecenato e patrocínio*

*Todos os donativos sem enquadramento legal no Estatuto do Mecenato e legislação avulsa conexas, devem ser acrescidos neste campo.*

### EXEMPLO

Mecenato Familiar - 50% (Aditado pela Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro)  
 Volume de negócios: € 1.000.000,00  
 Limite 8/1000 = € 8.000,00

Donativo atribuído:

1ª Hipótese - donativo de € 10.000,00: acresce € 2.000,00 no campo 210, mas deduz € 4.000,00 (50% de € 8.000,00) no campo 234 do Quadro 07 e faz constar do Quadro 04 do anexo F da Declaração Anual este valor ;

2ª Hipótese - donativo de € 6.000,00: deduz € 3.000,00 (50% de € 6.000,00) no campo 234 do Quadro 07 e faz constar do Quadro 04 do anexo F da Declaração Anual este valor;

### ARTIGO 1º nº 2- Aprovação ESTATUTO DO MECENATO

2 - Para os efeitos do disposto no presente diploma, apenas têm relevância fiscal os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas nele previstas, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, científica ou tecnológica, desportiva e educacional.

### Circular 2/2004, de 20 de Janeiro Tratamento Fiscal dos Donativos

#### Razão das instruções

A Circular nº 12/2002, de 19 de Abril, veio esclarecer dúvidas relativas ao enquadramento jurídico-tributário de donativos, em sede de IRS, IRC e IVA, nomeadamente nos casos em que aos mesmos esteja associada a atribuição aos doadores, por parte dos beneficiários dos donativos, de determinadas regalias em espécie, como sejam, por exemplo, a atribuição de bilhetes de ingresso ou convites para eventos, a disponibilização de salas e de outras instalações ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário.

Subsistindo, ainda, algumas dúvidas e alguma margem de indefinição no que concerne ao enquadramento de certas realidades no âmbito do Estatuto do Mecenato, que importa aclarar, considerou-se oportuno, na sequência do Despacho nº 1287/2003-XV, de 26 de Maio, de S. Exa. O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, rever o conteúdo da Circular nº 12/2002, em ordem a concretizar, através da definição de critérios mais objectivos e, em alguns casos, da fixação de limites para o valor das contrapartidas concedidas, as linhas de orientação aí consagradas.

#### I – IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

##### Enquadramento em sede de IRC e de IRS

1. O regime tributário aplicável aos donativos atribuídos no âmbito do Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Dec-Lei nº 74/99, de 16 de Março, consiste, em sede de IRC, na sua consideração como custo ou perda do respectivo exercício para efeitos da determinação do lucro tributável, acrescido da majoração respectiva, e, em sede de IRS, numa dedução à colecta do imposto.

Não sendo a situação subsumível no âmbito deste regime, aplicar-se-ão as regras gerais previstas no Código do IRC, sendo aceites como custo, embora sem qualquer majoração, apenas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Assim, as importâncias que revistam a natureza de donativos, fora do âmbito do Estatuto do Mecenato, não logram passar o teste da respectiva indispensabilidade, pelo que não são aceites como custo para efeitos fiscais.

Ao invés, nas situações em que as importâncias atribuídas não revistam a natureza de donativo, constituindo a contrapartida da aquisição de um bem ou serviço, as mesmas são, em princípio, aceites como custo para efeitos fiscais à luz do disposto no artº 23º do Código do IRC.

### **Conceito de donativo para efeitos do Estatuto do Mecenato**

2. Nos termos do nº2 do artigo 1º do Dec-Lei nº 74/99, de 16 de Março, apenas têm relevância fiscal *"os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos **sem contrapartidas** que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas nele previstas, cuja actividade consista, predominantemente, na realização de iniciativas nas áreas cultural, ambiental, científica ou tecnológica, desportiva e educacional"*.

De acordo com esta regra, estão abrangidos pelo Estatuto do Mecenato os donativos, ou seja, as prestações de carácter gratuito em que impera o espírito de liberalidade do doador.

À realização de donativos aparece, todavia, frequentemente associada a atribuição ao doador de determinadas regalias em espécie, como sejam a atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para eventos, a disponibilização das instalações do beneficiário ao doador ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário.

A questão que se coloca é a de saber em que medida as mesmas constituem contrapartidas de carácter comercial, inviabilizadoras do enquadramento do custo no âmbito do Estatuto do Mecenato. Ora, nestas situações, poderemos ainda estar no domínio dos negócios gratuitos à luz das regras do direito privado comum. De facto, para o efeito de recusar à prestação a natureza de gratuitidade não basta que a regalia que lhe esteja associada seja desejada pelo doador, é necessário averiguar se aquela regalia foi desejada como correspectivo patrimonial do donativo de tal modo que se possa dizer ferido o espírito de liberalidade do doador.

É neste quadro que importa interpretar o disposto no nº2 do artº1º do Dec-Lei nº 74/99, buscando a *ratio* do preceito. Assim, não deverão ser excluídas do âmbito do Estatuto do Mecenato situações que nele devam manifestamente ser incluídas, por serem insignificantes as contrapartidas recebidas pelo doador e, quando esteja em causa a associação do respectivo nome a um evento promovido pelo beneficiário, por subsistir o espírito de liberalidade do doador.

### **Regalias em espécie atribuídas ao doador**

2.1. Atente-se, por exemplo, que regalias como a disponibilização ao doador de instalações do beneficiário, a atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para iniciativas promovidas pelo beneficiário podem não desvirtuar,

necessariamente, o espírito de liberalidade do doador se revestirem um valor manifestamente insignificante face ao donativo efectuado .

Assim, considera-se que as mencionadas regalias não constituem, para efeitos do disposto no nº2 do art. 1º do Dec-Lei nº 74/99, de 16 de Março, contrapartidas de carácter pecuniário ou comercial quando o valor de mercado das mesmas não ultrapassar, anualmente, o limite de 5% dos donativos atribuídos.

### **Associação do nome do doador a iniciativas promovidas pelo donatário**

2.2. Nos casos em que a regalia se traduza numa associação pública do nome do doador a determinada iniciativa, deve atender-se também ao modo como essa associação se produz, admitindo-se que aos donativos concedidos no âmbito da legislação do mecenato esteja associada a regalia da divulgação do nome do mecenas, desde que a mesma não apresente "natureza comercial" mas meramente institucional.

### **Critérios de distinção**

Assim, poder-se-ão estabelecer as seguintes linhas de orientação:

a) Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa, tendo como fito a busca de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica, que o identifique junto do público em geral, porque o espírito de liberalidade do doador é preponderante, estar-se-á perante donativos enquadráveis no Estatuto do Mecenato;

Para efeitos da concretização da orientação estabelecida nesta alínea deverão ter-se em atenção os Seguintes critérios:

- i) Na associação do nome do doador a determinadas iniciativas ou eventos promovidos pelo beneficiário não deverá ser feita qualquer referência a marcas, produtos ou serviços do mecenas, permitindo-se, apenas, a referência ao respectivo nome ou designação social e logotipo;
- ii) A divulgação do nome ou designação social do mecenas deve fazer-se de modo idêntico e uniforme em relação a todos os mecenas, não podendo a mesma variar em função do valor do donativo concedido;
- iii) A identificação pública do mecenas não deve revestir a natureza de mensagem publicitária, devendo, pois, efectuar-se de forma discreta, num plano secundário relativamente ao evento ou obra aos quais aparece associada, em suportes destinados a divulgar ou enquadrar a própria iniciativa – se existentes – de acordo com os usos aceites neste domínio e sempre com alusão à qualidade de mecenas.

b) Se, em vez disso, a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome mas tendo como fito a sua promoção junto dos respectivos consumidores, o que se considera verificado quando não seja observado algum dos critérios estabelecidos para efeitos da alínea a), porque o espírito de liberalidade do doador é secundarizado, estar-se-á perante um patrocínio, não contemplado no Estatuto do Mecenato.

## **II – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO**

### **Enquadramento em sede de IVA**

1. Contrariamente ao que sucede no IRS e no IRC, a problemática da qualificação dos donativos para efeitos do nº 2 do artigo 1º do Decreto-Lei nº

74/99, de 16 de Março, não assume a mesma relevância no domínio do IVA.

Devido à natureza do próprio imposto e ao tipo de realidades económicas que o mesmo tributa, no IVA não ocorre, em princípio, qualquer desconsideração do donativo, designadamente quando existam contrapartidas de carácter pecuniário ou comercial por parte dos beneficiários.

Com efeito, a eventual ocorrência de contrapartidas realizadas pelo beneficiário não retira à prestação do mecenas o seu carácter de doação, tal como esta é definida pelo direito privado comum, pelo que o respectivo tratamento em sede de IVA será sempre o decorrente de um contrato gratuito, salvo nos casos – já não de todo mecenáticos por ausência de *animus donandi* – em que as prestações de ambas as partes se equivalem.

### **Operações onerosas**

Nesta última situação, em que as contrapartidas associadas a um donativo reflectem, pelo seu valor, uma ausência de espírito de liberalidade e, portanto, uma intenção de enriquecimento de parte a parte, estar-se-á perante um contrato oneroso, sendo as correspondentes transmissões de bens ou prestações de serviços, efectuadas por qualquer dos intervenientes ou por ambos, submetidas às regras gerais de tributação em IVA das operações realizadas a título oneroso.

### **Operações a título gratuito**

2. Nas relações de índole mecenática, nas quais, ainda que ocorra a realização de contrapartidas pelo beneficiário, estas são de valor inferior ao do donativo, a sujeição ao imposto depende da eventual subsunção das operações decorrentes dessas relações nas regras do Código do IVA (CIVA) que assimilam, para efeitos de tributação, determinadas operações gratuitas a operações onerosas.

### **Operações realizadas pelos beneficiários dos donativos**

Nesse domínio, quando no âmbito de uma relação mecenática o beneficiário do donativo oferece determinados bens corpóreos ao mecenas, a respectiva transmissão gratuita será, em princípio, sujeita a imposto nos termos da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA se, relativamente a esses bens, a entidade que os oferece tiver beneficiado do direito à dedução, total ou parcial, do IVA que os onerou aquando da respectiva aquisição ou produção.

A verificarem-se os pressupostos de tributação dessas transmissões gratuitas, o respectivo valor tributável, determinado nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, corresponde ao preço de aquisição dos bens ou, na sua falta, ao respectivo preço de custo, reportados ao momento de realização das operações.

Não se verificará no entanto a sujeição a imposto, ainda que tenha havido lugar à dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objecto de transmissão gratuita, nos casos em que – em conformidade com o disposto no segundo parágrafo da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA – se esteja perante uma oferta de reduzido valor.

a) Exclusivamente para efeitos do enquadramento decorrente das relações mecenáticas abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 74/99, e tendo em

consideração o disposto no artigo 6º do Estatuto do Mecenato, aditado pela Lei nº 107-B/2003, de 31 de Dezembro, consideram-se de pequeno valor, sendo excluídas portanto do âmbito de incidência do IVA, as ofertas de bens efectuadas pelos beneficiários do mecenato aos mecenas cujo valor não exceda 5% do montante do donativo atribuído.

**Exemplo:**

A título exemplificativo, considere-se uma situação em que, no âmbito mecenático, o sujeito passivo A concede a B um donativo no montante de 10 000 €. Em troca, B oferece a A livros no valor de 600 €. O procedimento a adoptar por B, em matéria de IVA, deve ser o seguinte:

- a) Se B não tiver deduzido, total ou parcialmente, o IVA suportado na aquisição ou produção dos livros, a respectiva transmissão gratuita para A não se encontra sujeita a imposto;
- b) Se B tiver deduzido, total ou parcialmente, o IVA suportado na aquisição ou produção dos livros, dado que o valor destes é superior a 5% do montante do donativo recebido, há lugar a liquidação do imposto pela respectiva transmissão gratuita, o qual incidirá sobre o valor de 600 €.

Por sua vez, quando as contrapartidas disponibilizadas pelos beneficiários do mecenato consistirem em prestações de serviços, a correspondente sujeição a IVA decorre do disposto nas alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 4º do CIVA, sendo o respectivo valor tributável, de harmonia com o estabelecido na alínea c) do nº 2 do artigo 16º do Código, o valor normal dos serviços.

À semelhança do que se referiu para o caso das ofertas de bens de pequeno valor, tais prestações de serviços – exclusivamente para efeitos do enquadramento das relações mecenáticas abrangidas pelo Decreto-Lei nº 74/99 – consideram-se não sujeitas a IVA desde que o seu valor, acrescido do valor daquelas ofertas de bens, quando existentes, não seja superior a 5% do montante do donativo atribuído.

**Exemplo:**

Como exemplo, admita-se uma situação em que o sujeito passivo A concede a B um donativo no valor de 10 000 €. Em contrapartida, B oferece a A um conjunto de bilhetes de ingresso num espectáculo que realiza, no valor global de 300 €. Neste caso, não há lugar à tributação em IVA das prestações de serviços gratuitas efectuadas por B, uma vez que o respectivo valor não ultrapassa 5% do donativo que auferiu.

Todavia, na hipótese de B, além dos bilhetes, ter oferecido também a A livros no valor de 400 €, então, dado que no seu conjunto as transmissões de bens e as prestações de serviços gratuitas, efectuadas por B a A, ultrapassam 5% do donativo recebido, B deverá proceder à liquidação do correspondente imposto, o qual incidirá sobre 700 €.

**Divulgação do nome do mecenas**

3. No que respeita às consequências, em sede de IVA, da divulgação pública do nome do mecenas, devem ser utilizados os critérios anteriormente definidos para efeitos do IRS e do IRC. Assim, se face àqueles critérios se estiver perante a mera referência à identidade do mecenas, tal divulgação não assume a natureza de uma prestação de serviços para efeitos do IVA. Se, pelo contrário,

o modo de divulgação da identidade do mecenas denotar uma intenção comercial ou promocional, estar-se-á perante uma prestação de serviços sujeita a imposto, devendo este ser liquidado tendo por base o valor normal de tais serviços.

#### **Donativos em dinheiro ou em espécie atribuídos pelos mecenas**

4. Do ponto de vista da situação tributária dos sujeitos passivos que concedam donativos no âmbito do mecenato, haverá que distinguir consoante se tratem de donativos em dinheiro ou em espécie.

Tratando-se de donativos em dinheiro, a respectiva atribuição encontra-se fora do âmbito de incidência do IVA.

No caso de os donativos serem concedidos em espécie, haverá lugar a sujeição a imposto das transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas a título gratuito pelos mecenas, nos termos, respectivamente, da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º e das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

#### **Repercussão não obrigatória do imposto**

Sempre que haja lugar a liquidação do IVA pelas operações realizadas a título gratuito, o n.º 3 do artigo 36.º do CIVA estabelece que a repercussão do imposto não é obrigatória, podendo os sujeitos passivos que realizem essas operações suportar, eles próprios, o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efectuar o respectivo débito aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços

### **CIRCULAR 12/2002 de 19 de Abril**

Tendo sido suscitadas dúvidas quanto ao enquadramento jurídico-tributário de donativos quando relativamente aos mesmos esteja associada a atribuição por parte do respectivo beneficiário de regalias em espécie, como sejam a disponibilização ao doador das instalações do beneficiário ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa cultural, foi por despacho de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 25.03.2002, sancionado o seguinte entendimento:

#### **DL n.º 74/99, de 16/03, e Estatuto do Mecenato**

O Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, que aprovou o Estatuto do Mecenato, veio proceder à reformulação integrada dos vários tipos de donativos com relevância fiscal, considerando-se como tal, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º daquele diploma, "os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial", e desde que atribuídos às entidades previstas no próprio Estatuto.

#### **Enquadramento dos donativos em sede de IRC e IRS**

O regime tributário aplicável aos donativos atribuídos no âmbito daquele diploma consiste, em sede de IRC, na sua consideração como custo ou perda do respectivo exercício para efeitos da determinação do lucro tributável, e, em sede de IRS, numa dedução à colecta do imposto.

À realização de donativos está frequentemente associada a atribuição - agora por parte do respectivo beneficiário - de regalias em espécie, como sejam a

disponibilização das instalações do beneficiário ao doador ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa cultural. A questão de saber em que circunstância não pode já dizer-se existir mecenato, por serem de natureza "comercial" as regalias facultadas pelo beneficiário do donativo, tem suscitado dúvidas aos serviços e aos contribuintes que importa resolver.

### **Qualificação da liberalidade (do donativo)**

A apreciação pela Administração Tributária da qualificação de determinada liberalidade como de donativo enquadrável no âmbito da legislação supra referida dependerá sempre da exposição precisa dos elementos de facto, nomeadamente quanto à respectiva natureza e valor, bem como de eventuais regalias que em correspondência lhe estejam associadas.

### **Donativo no âmbito do Mecenato**

Para a qualificação de um donativo no âmbito do Estatuto do Mecenato, deve apurar-se se a regalia eventualmente facultada pelo beneficiário do mesmo confirma o espírito de liberalidade do doador ou se, pelo contrário, permite concluir pela existência de uma intenção de enriquecimento, consubstanciando um negócio oneroso.

Para o efeito de recusar ao donativo a natureza de mecenato não basta que a regalia que lhe esteja associada seja desejada pelo doador, é necessário averiguar se aquela regalia foi desejada como correspectivo patrimonial do donativo de tal modo que se possa dizer ferido o espírito de liberalidade do doador.

### **Aferição casuística**

Tal aferição é por natureza casuística, sendo de considerar, nomeadamente, a natureza e o valor concretos do donativo e a regalia em causa.

Atente-se, por exemplo, que regalias como a disponibilização ao doador de instalações do beneficiário, ou a atribuição de convites para iniciativas culturais do beneficiário podem confirmar o espírito de liberalidade do doador se revestirem um valor manifestamente desproporcionado face ao donativo realizado ou se não variarem de acordo com o montante do donativo. Mas poderão, quando não seja esse o caso, indiciar uma intenção de enriquecimento de parte a parte.

### **Mecenato e Patrocínio**

Nos casos em que a regalia se traduza numa associação pública do doador a determinada iniciativa, deve atender-se também ao modo como essa associação se produz, considerando que aos donativos concedidos no âmbito da legislação do mecenato deve admitir-se que esteja associada a regalia da divulgação do nome do mecenas, desde que essa regalia não apresente "natureza comercial".

Assim, poderão estabelecer-se as seguintes linhas de orientação:

- a) Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa tendo como fito a busca de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica, que o identifique junto do público em geral, porque o espírito de liberalidade do doador é preponderante, estar-se-á perante donativos enquadráveis no Estatuto do Mecenato;
- b) Se, em vez disso, a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome mas tendo como fito a sua promoção junto dos respectivos consumidores, porque o

espírito de liberalidade do doador é marginalizado, estar-se-á perante mero patrocínio.

### **Articulação entre o IVA e os impostos sobre o rendimento**

Questão controversa também é a de saber se a qualificação dada a um donativo em sede de IVA deve necessariamente corresponder à sua qualificação em sede de IRC (ou IRS), para efeitos da aplicação do Estatuto do Mecenato.

A qualificação de um acto como gratuito ou oneroso deve ser uniforme em face do IRC e do IVA, devendo para o efeito recorrer-se ao juízo e critérios enunciados acima. O facto de um acto ser qualificado de modo uniforme em sede de IRC e de IVA não implica, contudo, que o seu tratamento seja idêntico para efeitos de ambos os impostos.

Importa ter em conta que o Código do IVA, dada a vocação de universalidade e neutralidade do imposto, recorre a ficções várias, equiparando determinadas operações gratuitas a operações onerosas. Em resultado, um acto gratuito, e que seja tratado como tal em sede de IRC, poderá ser tratado como oneroso em sede de IVA.

### **Enquadramento em sede de IVA**

Podem estabelecer-se, então, as seguintes orientações quanto ao tratamento dos donativos em sede de IVA.

#### **Operações onerosas**

a) Quando as regalias associadas a um donativo indiciem, pela sua natureza e valor, a ausência do animus donandi e a intenção de enriquecimento de parte a parte, a operação é considerada onerosa e tributável nos termos gerais.

#### **Operações gratuitas**

b) Quando as regalias associadas a um donativo confirmem, pela sua natureza e valor, o espírito de liberalidade do doador, não constituindo correspectivo do mesmo, então estar-se-á perante duas ou mais operações gratuitas que devem ser tratadas de modo inteiramente autónomo e nos termos que se seguem:

#### **Entregas em dinheiro**

i) Quanto às entregas de dinheiro não existe sujeição a imposto

#### **Transmissões de bens**

ii) Quanto às transmissões de bens, aplicar-se-á o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA, que determina que se considera transmissão de bens a transmissão gratuita de bens da empresa quando relativamente aos mesmos tenha havido dedução total ou parcial do imposto. O imposto deverá então tomar como valor tributável apenas o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, tal como indica o artigo 16.º, n.º 2, alínea b)

Assim, se o sujeito A oferecer a B um donativo de € 10.000, recebendo em troca publicações no valor de € 100, só sobre este último valor deverá B liquidar o imposto

#### **Prestações de serviços**

iii) Quanto às prestações de serviços, aplicar-se-á o artigo 4.º, n.º 2, alíneas a) e b) que determina que se considera prestação de serviços onerosa a utilização

de bens da empresa para fins alheios à mesma quando, relativamente a esses bens tenha havido dedução total ou parcial do imposto, considerando-se também como prestação de serviços a título oneroso a prestação de serviços a título gratuito efectuada pela empresa para fins alheios à mesma. O imposto deverá então tomar como valor tributável apenas o valor normal do serviço, tal como dispõe o artigo 16.º, n.º 2, alínea c) do Código do IVA.

Assim, se o sujeito A oferecer a B um donativo de € 10.000, recebendo em troca a disponibilização de uma sala para uma reunião cujo valor normal de locação é de € 100, só sobre este último valor deverá B liquidar o imposto.

Importa ainda ter em conta que, nos termos do artigo 36.º, n.º 3 do Código do IVA, o imposto incidente sobre operações gratuitas equiparadas a operações onerosas não tem de ser obrigatoriamente repercutido pelo sujeito passivo. Significa isso que o sujeito passivo que disponibilize determinadas regalias em função de donativo que tenha recebido poderá proceder a uma liquidação do IVA incidente sobre essas regalias a nível interno apenas, entregando o imposto ao Estado sem o debitar ao mecenaz

## **Campo 211**

### **IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros**

*Deverá ser acrescido neste campo o IRC, as tributações autónomas, a derrama e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros que, nos termos da alínea a) do nº1 do artigo 42º do Código do IRC, não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável.*

*O valor a indicar neste campo será igual ao indicado no campo A123 do Anexo A da Declaração Anual de informação contabilística e fiscal (excepto no caso de existência de impostos diferidos).*

*Uma questão importante ainda relacionada com este campo, prende-se com o tratamento fiscal da contabilização de impostos diferidos, ou seja, quando a conta do Imposto Sobre o Rendimento apresenta saldos credores.*

*Sempre que tenham sido contabilizados impostos diferidos, ao abrigo da Directriz Contabilística nº 28, deverão ser utilizados os campos 271 e 273, respectivamente*

### **Artigo 42º n.º 1 alínea a)**

#### **Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais**

1 – Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

- a) O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros .

## **Campo 212**

### **Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções**

*Trata-se dos encargos suportados pela empresa respeitantes ao pagamento de multas pela prática de infracções de qualquer natureza.*

*O regime é diferente do que fora estabelecido para o Código da Contribuição Industrial, em que eram abrangidas apenas as multas fiscais para efeitos de acréscimo ao lucro contabilístico.*

*Princípio que se considera justo, uma vez que visa incutir no sujeito passivo uma postura mais regrada, não lhe permitindo atenuar a penalização através de uma imputação ao resultado, de custos decorrentes de infracções cometidas.*

*Relativamente aos juros compensatórios, também a sua não aceitação como custos para efeitos fiscais já tinha sido estabelecida para efeitos de Cont. Industrial, sendo-o, agora, através da citada disposição legal. Os encargos desta natureza devem ser acrescidos neste campo.*

*Uma dúvida frequentemente colocada prende-se com a aceitação ou não, dos juros de mora como custos fiscal. Um Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2000/05/03, proferido no Processo n.º 24 627, veio esclarecer esta questão indicando claramente que os juros de mora não são custo fiscal.*

#### **Artigo 42º n.º 1 alínea d)**

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

### **CÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO 2000-Mai-03**

1 - Os juros de mora relativos a impostos, sejam estes impostos dedutíveis ou não aos proveitos (abrangidos ou não pelo art.º 4.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. 41.º CIRC. - 2 - 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. - 3 - 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 (Processo n.º 24627; Acórdão de 3 de Maio de 2000 do STA, in CTF/399/Julho/Set./2000, pág. 359).

### **Campo 213**

#### **Indemnizações por eventos seguráveis**

*Este campo refere-se às indemnizações pagas pelos sujeitos passivos resultantes de eventos cujo risco seja segurável, pelo que se o risco for susceptível de ser objecto de contrato de seguro, a indemnização devida pela verificação do evento não pode ser considerada custo ou perda do exercício.*

*São exemplo disso :*

- *Perdas por roubos;*
- *Perdas por sinistros com existências, immobilizados ou outros activos, quando reguláveis.*

*As indemnizações de natureza contratual, pagas a terceiros são aceites como custo fiscal.*

*No caso de custos obrigatoriamente suportados pelas empresas pelo facto de o valor da franquia estabelecida no contrato de seguro ser superior ao da indemnização, são os mesmos reconhecidos para efeitos fiscais, nos termos do art. 23º do CIRC.*

*No caso de custos suportados voluntariamente pelas empresas, como forma a evitar acréscimos em custos futuros, desde que o aumento de custos que estas suportariam pelo agravamento dos prémios de seguro, sejam efectivamente superior ao valor das indemnizações por si pagas directamente, o valor destas ultimas serão consideradas custo fiscal, nos termos do mesmo artigo.*

**Artigo 42º n.º 1 alínea e)**

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

**Campo 214**

**Despesas de carácter confidencial**

*As despesas confidenciais e as não documentadas não são encargos dedutíveis para efeitos fiscais, por força da alínea g) do nº1 do artigo 42º do Código do IRC e como tal devem ser acrescidas neste campo.*

*Para além disso, estas despesas estão sujeitas a tributação autónoma à taxa de 50%, conforme previsto no nº 1 do artigo 81º do CIRC, sendo este valor indicado no campo 365 do Quadro 10 – Tributações Autónomas.*

*A taxa referida será elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.*

*A tributação autónoma prevista no nº 3 do mesmo artigo (despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas) não deve ser indicada neste campo, mas apenas no 365 do Quadro 10.*

*Por força do disposto no artigo 12º do CIRC, verificando-se a existência de despesas confidenciais e ou não documentadas, haverá sempre lugar à respectiva tributação autónoma mesmo para os sujeitos passivos sujeitos ao regime de transparência fiscal a que se refere o artigo 6º do Código do IRC.*

*As despesas indevidamente documentadas não devem ser acrescidas neste campo, mas sim no campo 225, uma vez que não estão sujeitas a tributação autónoma.*

**Artigo 42º n.º 1 alínea g)**

g) Os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial;

**Artigo 81.º**

1 - As despesas confidenciais ou não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º

2 - A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

### Artigo 12.º

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.

## Campo 215

### Menos-valias Contabilísticas

*Por razões de deprecimento, insuficiente capacidade produtiva, necessidades de substituição do equipamento ou constatação de melhores oportunidades de negócio, ocorrem situações de alienação de imobilizado nas empresas, que originam mais-valias ou menos-valias.*

*Estas mais-valias, que se traduzem por ganhos ocasionais de capital, sem qualquer ligação directa com o exercício da actividade desenvolvida, razão por que não se considera um rendimento produto mas um rendimento acréscimo, são consideradas proveitos para efeitos fiscais (n.º 1 alínea f) do art. 20.º) e as menos-valias, custos de acordo com o n.º 1 alínea i) do art. 23.º.*

*As mais e as menos valias contabilísticas não relevam para efeitos fiscais, razão pela qual as mais valias contabilísticas são abatidas no quadro de apuramento do lucro tributável e as menos valias contabilísticas são acrescidas no referido quadro, dado que já influenciaram os resultados aquando do seu apuramento. Simultaneamente procede-se à inclusão das mais ou menos valias fiscais, de acordo com o regime de tributação aplicável.*

*A forma de apurar a mais-valia/menos-valia contabilística é feita a partir da seguinte fórmula:*

$$MVc / mvc = VR - (Vaq / V reav - AAc)$$

*Em que:*

*MVc / mvc..... Mais-valia contabilística /menos-valia contabilística*

*VR ..... Valor de realização*

*Vaq ..... Valor de aquisição*

*Vreav..... Valor de reavaliação*

*AAc ..... Amortizações acumuladas contabilizadas*

*Em contrapartida serão deduzidas no campo 230, as menos-valias fiscais, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC.*

### Artigo 23.º

1 - Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:

i) Menos-valias realizadas;

## Campo 217

### Correcções nos casos de crédito de imposto

*Quando houver rendimentos que dão direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do artigo 85.º do Código do IRC, deverá indicar-se neste campo, por força da alínea a) do n.º1 do artigo 62.º, o montante de crédito de imposto a que houver lugar.*

*No caso do sujeito passivo obter rendimentos no estrangeiro que dão direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional (art. 85.º), os rendimentos deverão ser considerados, para efeitos de tributação, pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.*

*A dedução a considerar será o menor dos seguintes valores:*

- *o do imposto pago no estrangeiro*
- ou*
- *a fracção do IRC correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.*

#### **Artigo 62.º**

##### **Correcções 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 85.º, esses rendimentos devem ser considerados, para efeitos de tributação, pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro. (Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)

#### **EXEMPLO**

Uma sociedade obteve 3.000 de rendimentos ilíquidos num país estrangeiro, no qual pagou imposto no montante de 810.

Sendo  $3.000 \times 30\% = 900$ , o imposto pago no estrangeiro é menor, pelo deverá ser este o valor a indicar também no campo 353 do Quadro 10.

Em caso de insuficiência de colecta, o remanescente pode ser deduzido até ao fim dos cinco exercícios seguintes.

#### **Campo 218**

##### **40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do immobilizado corpóreo**

*Existindo reavaliações efectuadas ao abrigo de legislação fiscal, serão de acrescer neste campo 40 % dos acréscimos resultantes das reavaliações.*

*O diploma legal de publicação mais recente sobre reavaliações é o Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de Fevereiro.*

*Puderam proceder a esta reavaliação, os sujeitos passivos de IRC:*

- *Relativamente aos elementos do activo immobilizado corpóreo e aos investimentos financeiros em imóveis*
- *Desde que afectos a uma actividade comercial, industrial ou agrícola*
- *Com um período de vida útil igual ou superior a 5 anos*
- *Existentes e em utilização na data da reavaliação*

A reavaliação consiste na actualização monetária dos valores dos bens acima referidos e das correspondentes reintegrações acumuladas por aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária constantes da Portaria 222/97, multiplicados pelo factor 1,023.

Não são dedutíveis para efeitos fiscais:

- 40% do aumento das reintegrações anuais resultantes da reavaliação
- a parte do valor líquido contabilístico dos elementos inutilizados ou destruídos que tenham sido reavaliados na parte que corresponde à reavaliação efectuada.

### EXEMPLO

Uma viatura ligeira de passageiros cujo valor de aquisição foi de 25.000 foi posteriormente reavaliada ao abrigo de legislação fiscal, sendo o valor resultante da reavaliação de 35.000.

A amortização contabilizada será:  $35.000 \times 25\% = 8.750$ .

A amortização sobre o custo de aquisição é de:  $25.000 \times 25\% = 6.250$ .

Então:

Amortização s/ reavaliação: 6 250€

Amortização c/ reavaliação: 8 750 €

Diferença de amortizações: 2 500€

Valor a acrescentar no Quadro 07 campo 218 : 1000 € (40% x 2500)

### DIPLOMAS QUE PERMITIRAM A REAVALIAÇÃO DOS ACTIVOS IMOBILIZADO

<b>Portaria n.º 20 258 de 28/12/63</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• não adoptou coeficientes de desvalorização da moeda;</li> <li>• considerou como custo fiscal a totalidade do aumento das reintegrações resultantes de reavaliação</li> </ul>
<b>Decreto-Lei n.º 126/77 de 2 de Abril</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• utilização de coeficientes de desvalorização da moeda ou do valor de substituição em novo;</li> <li>• permitiu a reavaliação de todos os bens do immobilizado corpóreo;</li> <li>• considerou como custo fiscal a totalidade do aumento das reintegrações resultantes de reavaliação</li> </ul>
<b>Decreto-Lei n.º 430/78 de 27 de Dezembro</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• permitiu reavaliar somente bens não completamente reintegrados;</li> <li>• utilização de coeficientes de desvalorização da moeda;</li> <li>• aplicação ao aumento das reintegrações resultantes de reavaliação do coeficiente 0,4 para acréscimo ao lucro contabilístico para efeitos fiscais.</li> </ul>
<b>Decreto-Lei n.º 219/82 de 2 de Junho</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• utilização de coeficientes de desvalorização da moeda;</li> <li>• possibilidade de reavaliar também os bens completamente reintegrados, que estivessem em utilização.</li> </ul>
<b>Decreto-Lei n.º 319-G/84, de 28 de Dezembro</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• utilização de coeficientes de desvalorização da moeda.</li> </ul>

<b>Decreto-Lei n.º 118 -B/86, de 27 de Maio</b>
• utilização de coeficientes de desvalorização da moeda.
<b>Decreto-Lei n.º 111/88 de 2 de Abril</b>
• permitiu reavaliar os activos imobilizados corpóreos, ainda que completamente reintegrados;
• utilização de coeficientes de desvalorização da moeda.
<b>Decreto-Lei n.º 49/91 de 25 de Janeiro</b>
• utilização de coeficientes de desvalorização da moeda;
• aplicação de 0,4 ao aumento das reintegrações anuais.
<b>Decreto-Lei n.º 22/92 de 14 de Fevereiro</b>
• permitiu a reavaliação de bens do activo imobilizado das empresas objecto de privatização
<b>Decreto-Lei n.º 264/92 de 24 de Novembro</b>
• permitiu a reavaliação de bens do activo imobilizado das empresas em geral
<b>Decreto-Lei n.º 31/98 de 11 de Fevereiro</b>
• permitiu a reavaliação de bens do activo imobilizado das empresas em geral

*Caso as reavaliações não tenham sido efectuadas ao abrigo de legislação fiscal, será acrescida a totalidade dos acréscimos das reintegrações resultantes de tal reavaliação, sendo para o efeito utilizado o campo 225, correspondente à linha em branco, do Quadro 07.*

## **Campo 220**

### **Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor**

*São acrescidas neste campo, por força da alínea i) do n.º 1 do artigo 41º do Código do IRC, as importâncias devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das reintegrações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do artigo 33º, não sejam aceites como custo.*

*O valor que não é considerado custo será o resultado da diferença entre o valor da amortização financeira incluída nas rendas pagas e o valor da reintegração ou amortização económica máxima permitida (alíneas c) e e) do n.º 1 do art. 33.º), correspondente ao mesmo período de tempo daquela que poderia ser praticada caso a viatura tivesse sido adquirida directamente. Assim, o locatário deverá sempre procurar saber qual o valor de aquisição da viatura e qual o valor da amortização financeira incluído nas rendas<sup>♣</sup>*

### **Artigo 42.º**

#### **Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais**

h) As importâncias devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das reintegrações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do artigo 33.º, não sejam aceites como custo;

*O regime fiscal do aluguer de longa duração encontra-se explicitado na circular n.º 24/91, de 19 de Dezembro.*

## **EXEMPLO**

Contrato celebrado em 2002 referente ao aluguer sem condutor de uma viatura ligeira de passageiros:

---

<sup>♣</sup> As rendas compõem-se de duas partes – uma correspondente à parte da amortização financeira do bem (destinada ao pagamento da dívida ao fornecedor) e outra correspondente aos juros. Os juros são considerados custo fiscal na sua totalidade, por se tratar de um custo financeiro.

- Valor da Viatura - 35 000
- Amortização Financeira - 8 000

Só se aceita a parcela da amortização financeira correspondente à reintegração que seria aceite fiscalmente em caso de aquisição directa.

Assim:

8 000 - 7 500 = 500 valor a acrescentar no campo 220

Também:

Tributação autónoma ( artigo 81º CIRC):  $7\,500 \times 6\% = 450$

*Note-se que a tributação autónoma incide sobre o custo fiscalmente aceite.*

### **Circular 24/91 1991-Dez-19**

1. No exercício de 1990 a norma da alínea i) do nº 1 do artigo 41º do CIRC apenas remetia para a alínea f) do nº 1 do artigo 32º do mesmo diploma, pelo que, neste exercício, o valor a não aceitar como custo, nos termos da norma em referência, corresponderá à diferença entre o valor da amortização financeira (entendendo-se como tal o valor relativo à recuperação do custo da viatura) praticada através das rendas e o valor anual máximo permitido (1000 contos), pelo que o locatário deverá sempre procurar saber qual o valor da amortização financeira incluída nas rendas pagas pelo aluguer. Salienta-se que, dado que os contratos de aluguer têm as mais variadas durações e podem ser celebrados em qualquer altura do ano, o valor do limite anual supra referido deverá, sendo caso disso, ser convertido em valores diários.

2. Com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei nº 251-A/91, de 16 de Julho, a norma da alínea i) do nº 1 do artigo 41º do CIRC passou a remeter, não apenas para a alínea f) do nº 1 do artigo 32º mas também para a alínea c) do mesmo artigo, pelo que, para os exercícios de 1991 e seguintes, o valor que, nos termos daquela norma, não se aceitará como custo será o resultado da diferença entre o valor da amortização financeira incluída nas rendas pagas e o valor da reintegração máxima, correspondente ao mesmo período de tempo, que poderia ser praticada caso a viatura tivesse sido adquirida directamente, pelo que, para uma correcta aplicação da alínea i) do nº 1 do artigo 41º do CIRC, o locatário deverá sempre procurar saber qual o valor de aquisição da viatura e qual o valor da amortização financeira incluída nas rendas.

Nos casos em que a amortização financeira seja, num determinado ano, inferior à referida reintegração máxima, a respectiva diferença será tida em conta para efeitos do cálculo da diferença a não considerar como custo em anos seguinte.

À semelhança do que se referiu no ponto anterior e sempre que tal se justifique, os valores anuais deverão ser convertidos em valores diários.

3. Nos casos em que o aluguer é seguido da compra pelo locatário da viatura alugada, poderão os Serviços, "a posteriori", proceder as correcções que se mostrem devidas, pois podem calcular a amortização financeira contida nos alugueres pagos, deduzindo ao valor de aquisição da viatura o valor pelo qual a mesma foi vendida no final ao locatário, sendo que a parte dessa amortização financeira que exceda as reintegrações que, em cada período, podiam ter sido praticadas, caso a viatura tivesse sido adquirida directamente, não será aceite como custo para efeitos fiscais.

Ainda nos casos em que ao aluguer se segue a compra, pelo locatário, da viatura alugada, o valor por que está deverá ser registada no imobilizado (valor de aquisição) corresponderá ao somatório das seguintes parcelas:

- a) Valor de transmissão;
- b) [Valor da viatura até ao limite de 4000 contos – (valor de transmissão + somatório das amortizações financeiras aceites através das rendas)].

## **Campo 222**

### **Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial**

*O método da equivalência patrimonial consiste em reflectir no activo da participante as variações verificadas nos capitais próprios da participada. Assim a participação é registada pelo custo de aquisição, sendo posteriormente ajustada face às variações ocorridas nos capitais próprios da participada.*

*Os proveitos e os custos bem como as variações patrimoniais decorrentes da utilização do método da equivalência patrimonial não concorrem para o apuramento do lucro tributável, devendo ser considerados como proveitos os lucros no exercício em que se verifique o direito aos mesmos (art. 18º nº 7). Nestes termos serão feitos acréscimos neste campo sempre que tal se imponha.*

### **Artigo 18º n.º 7**

7 – Os proveitos ou ganhos e os custos ou perdas, 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 ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais os lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos.

## **Campo 223**

### **Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador**

*Face a esta nova redacção da alínea f) para que se verifique a aceitação como custo daquelas despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador é necessário que sendo efectivamente suportadas pela empresa, sejam facturadas a clientes e que exista um mapa de controlo das referidas deslocações.*

*Caso não se mostrem reunidas estas condições, aquelas despesas não serão dedutíveis, excepto na parte em que haja tributação em sede de IRS, na esfera do trabalhador.*

*Os mapas devem identificar o nome do beneficiário, o local, motivo e data da deslocação e o montante diário atribuído.*

*Os documentos relativos despesas de compensação pela deslocação do funcionário em viatura própria devem nomeadamente conter um boletim itinerário com a indicação dos quilómetros diários percorridos e a matrícula da viatura.*

*Sempre que os encargos sejam facturados a clientes o documento deve referir o valor facturado, a obra/serviço a que respeita e autonomizar o montante quer das ajudas de custo quer das deslocações imputáveis.*

**Artigo 42º n.º 1 al. f)**

f) As despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, 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 aquelas despesas, 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;

**FICHA DOUTRINÁRIA**

**Artigo: 42º, nº 1, f)**

**Processo: 1927/2000, com despacho concordante do Sr. Director-Geral dos Impostos, em 2004.02.13**

Conteúdo: Pode o sócio gerente apresentar, do mesmo modo que os outros trabalhadores, despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria, comprovadamente indispensáveis para a obtenção de proveitos, com a limitação consagrada na alínea f), do nº 1, do artº 42 do Código de IRC.

**Campo 224**

**Correcções relativas a exercícios anteriores**

*Nos termos do nº 1 do artigo 18º do Código do IRC, os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.*

*Neste campo devem ser acrescidos os valores relativos a custos derivados de correcções relativas a exercícios anteriores e que à data do apuramento de resultados do exercício não eram manifestamente desconhecidos.*

*No caso de proveitos de exercícios anteriores serão os mesmos deduzidos na linha em branco do Quadro 07 (campo 237)*

**Artigo 18º n.ºs 1 e 2**

**Periodização do lucro tributável**

1 – Os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

2 – As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

**Ofício Circulado 014/93**

**1993-Nov-23**

Tem a Direcção de Serviços do IRC vindo a ser questionada sobre o tratamento dos custos e proveitos de exercícios anteriores, nomeadamente quanto à não imputação dos custos ao exercício a que digam respeito, quando não tenham sido aceites como

componente negativa do lucro tributável do exercício em que foram contabilizados, procedimento contrário ao que, em regra, é adoptado quanto aos proveitos.

Considerando-se que, de tal facto resulta uma incorrecta quantificação do rendimento real que deve constituir a base de tributação, foi submetido o assunto à consideração superior, tendo sido por despacho de 29 de Março de 1993, de Sua Excelência o Subsecretário de Estado Adjunto da Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento, sancionado o seguinte entendimento:

1. Nos termos do artigo 18º do CIRC os proveitos e custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável são imputadas ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

2. Assim, e competindo aos Serviços de Fiscalização no âmbito da análise interna ou externa o controlo da matéria colectável, determinada com base em declaração do contribuinte, devem os mesmos, sem prejuízo da penalidade ao caso aplicável, fazer as correcções adequadas ao resultado líquido do exercício a que os custos ou proveitos digam respeito, quando, nos termos do artigo 18º do CIRC, não sejam consideradas componentes do exercício da sua contabilização.

3. Exceptuam-se deste procedimento as provisões, reintegrações e amortizações quando não contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitam.

## **Campo 251**

### **Correcção relativas a preços de transferência**

*De modo a evitar transferências de resultados em operações efectuadas entre entidades que mantêm entre si relações especiais através da subfacturação ou sobre facturação de forma a diminuir os proveitos e a aumentar os custos, foram estabelecidos métodos relativos aos preços de transferência.*

*Assim, nas operações comerciais ou financeiras efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, o sujeito passivo deve adoptar as condições que seriam normalmente acordadas entre entidades independentes através da utilização de um método susceptível de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, observando assim o princípio da plena concorrência, art. 58 n.º 1.*

*A aplicação deste princípio deve, basear-se numa análise individualizada das operações, tendo em vista a comparação entre as condições praticadas numa transacção entre entidades relacionadas (operação vinculada) e as praticadas entre entidades independentes (operação não vinculada).*

*Para que o grau de comparabilidade seja adequado, é necessário que as situações em causa sejam suficientemente comparáveis, devendo ser tidos em conta:*

- *As características específicas dos bens, direitos e serviços objecto de cada operação e que são susceptíveis de influenciar o preço da operação*
- *A posição de mercado*
- *A situação económica e financeira*
- *A estratégia de negócio e demais características relevantes das empresas envolvidas*
- *As funções por elas desempenhadas*
- *Os activos utilizados*
- *A repartição do risco*

*Nos termos do n.º 3 do art. 58,º os métodos utilizados devem ser :*

**Método do preço comparável de mercado** – O preço de um bem ou de um serviço praticado na transacção controlada (vinculada) terá de ser comparado com o preço no mercado livre.

**Método do preço de revenda minorado** – Ao preço de venda é deduzido uma margem bruta que corresponde ao montante necessário para cobrir os encargos de venda assim como outras despesas de exploração e realizar um lucro adequado às funções desempenhadas pela empresa.

**Método do custo majorado** – Consiste em determinar, os custos suportados pelo fornecedor, em relação aos bens ou serviços transferidos para o adquirente, empresa associada. Depois adiciona-se uma margem sobre o preço de custo de modo a obter um lucro apropriado de acordo com as condições de mercado e as funções que desempenham.

**Método do fraccionamento do lucro** – Consiste em primeiro lugar, em determinar o montante dos lucros resultantes das transacções controladas que efectuaram. Os referidos lucros são divididos entre as empresas associadas numa base economicamente válida, cuja partilha de lucros ocorra num acordo realizado em plena concorrência.

**Método da margem líquida da operação ou outro** – A partir de uma base apropriada, determina a margem de lucro líquida que realiza um contribuinte a título de uma transacção controlada.

O método do fraccionamento do lucro e o método da margem líquida da operação ou outro só devem ser aplicados quando os métodos anteriores não permitirem obter a medida mais fiável das condições normalmente praticadas pelas entidades independentes.

O n.º 4 do artigo 58.º refere 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:

- ✓ Uma entidade e os titulares do 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;
- ✓ Entidades detidas pelos mesmos titulares do capital ;
- ✓ Entidades e os seus membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização;
- ✓ Entidades que a maioria dos órgãos sociais ou membros de quaisquer órgãos de administração, ou outros, sejam as mesmas pessoas ou sendo pessoas diferentes, estejam ligadas por laços familiares;
- ✓ Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;
- ✓ Empresas que se encontram em relação de domínio;
- ✓ Entidades entre as quais, se verifica situação de dependência no exercício da actividade, por força das relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas entre elas, directa ou indirectamente estabelecidas ou praticadas;

- ✓ *Uma entidade residente e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país território ou região constante da lista aprovada pelo Ministro das Finanças;*

*A entidade deve manter organizada, para o processo de documentação fiscal a que se refere o art. 121.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 ocorrem e com informação sobre o respectivo cumprimento.*
- *A documentação e informação relativa àquelas entidades a bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação,*
- *As análises funcionais e financeiras e os dados sectoriais,*
- *Demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordadas, entre entidades independentes e para a selecção do método ou métodos utilizados.*

*De acordo com o n.º 7 do artigo 58., o sujeito passivo deve indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a existência ou inexistência, no exercício 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:*

- *Identificar as entidades em causa;*
- *Identificar e declarar o montante das operações realizadas com cada uma;*
- *Declarar se organizou ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados.*

*Sempre que as regras não sejam observadas, em relação a operações com entidades não residentes o sujeito passivo deve efectuar, na declaração periódica de rendimentos, as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável, neste campo, pelo montante correspondente aos efeitos imputáveis a essa inobservância.*

*Sempre que as regras não sejam observadas, em relação a operações com entidades não residentes o sujeito passivo deve efectuar, neste campo, as necessárias correcções positivas, pelo montante correspondente aos efeitos imputáveis a essa inobservância.*

### **Artigo 58.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 das empresas envolvidas, as funções por elas 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 de Estado e 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 há 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 121.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 113.º, a existência ou inexistência, no exercício 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 112.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.

*A Portaria 1446 - C/2000, de 21.12 veio regulamentar a forma de aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, prever em que medida os acordos de partilha de custos e os acordos de prestação de serviços intra grupo se encontram em conformidade com o princípio de plena concorrência, especificar o conteúdo da informação a preparar pelo sujeito passivo e definir os procedimentos aplicáveis ao ajustamento correlativo.*

#### **Portaria 1446-C/2001 - Preços de transferência**

O regime dos preços de transferência tem como paradigma o princípio de plena concorrência, em torno do qual se foi firmando um amplo consenso internacional por se entender que a sua adopção permite não só estabelecer uma paridade no tratamento fiscal entre as empresas integradas em grupos internacionais e empresas independentes como neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente protecção da base tributável interna.

O princípio está incorporado nos modelos de convenção destinados a eliminar a dupla tributação nos impostos sobre o rendimento da OCDE e das Nações Unidas, e as regras sobre a sua aplicação têm vindo a ser desenvolvidas em sucessivos relatórios produzidos e divulgados pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. A adesão àquele princípio por parte de um número crescente de países membros e não membros da OCDE é revelador da aceitação cada vez mais generalizada da ideia segundo a qual a solução dos problemas suscitados pela prática de preços de transferência por parte das empresas multinacionais tem uma dimensão multilateral e que, além da preocupação natural com a salvaguarda das receitas fiscais, os países devem também paralelamente instituir mecanismos conducentes à eliminação da potencial dupla tributação dos lucros, de modo a evitar obstáculos ao investimento e ao comércio internacionais.

A publicação da presente portaria, em execução do disposto no n.º 13 do artigo 58.º do Código do IRC, vem conferir, no plano interno, uma importância acrescida a esta matéria, na sequência do processo iniciado com a redacção daquele preceito introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e que está perfeitamente inserido no contexto internacional que existe neste domínio. As alterações então introduzidas, complementadas pela presente regulamentação, visam, adicionalmente, proporcionar a criação de condições susceptíveis de dar resposta aos compromissos assumidos por Portugal no âmbito de convenções destinadas a eliminar a dupla tributação.

O novo quadro legal revela um alinhamento com os princípios directores da OCDE sobre preços de transferência dirigidos às empresas multinacionais e às administrações fiscais e colheu inspiração também nas regulamentações de carácter legal e administrativo e num conjunto de boas práticas seguidas por países com maior experiência nesta área.

A presente portaria contém as regras de aplicação da pluralidade de métodos que o artigo 58.º do Código do IRC enuncia para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente estabelecidos em situação de plena concorrência e adopta o regime de obrigatoriedade de recurso ao método mais apropriado para cada operação, por se revelar mais apto a produzir a melhor estimativa de um preço independente e assegurar o mais elevado grau de compatibilidade entre operações vinculadas e operações entre partes independentes, tomando em linha de conta os factos e circunstâncias do caso concreto, o conjunto dos dados disponíveis e a fiabilidade relativa dos vários métodos.

Considerando que a eficiente aplicação das regras sobre preços de transferência requer um elevado grau de colaboração entre os contribuintes e a administração tributária, é dado particular relevo às obrigações relativas à informação e documentação que o sujeito passivo deve obter, produzir e manter para justificar a política adoptada em matéria de preços de transferência. Todavia, a lista elaborada sobre informação e documentação relevante não é exaustiva, sendo legítima a expectativa, por parte da administração tributária, que o contribuinte possua, e possa fornecer para análise, os elementos que, perante os factos e circunstâncias concretas que caracterizam a sua actividade e num quadro de boas práticas comerciais e financeiras, deveria razoavelmente deter para determinar e comprovar a conduta adoptada na fixação dos preços de transferência, sem que, no entanto, seja obrigado a incorrer em custos de observância desproporcionados.

Relativamente aos procedimentos aplicáveis ao ajustamento correlativo, a tónica é colocada nas situações referidas no n.º 12 do artigo 58.º do Código do IRC, caso em que o ajustamento está dependente de uma decisão da administração tributária, que culmina um processo iniciado com uma petição do sujeito passivo a requerer a revisão da sua situação tributária, e implica o desencadeamento de consultas com as autoridades fiscais competentes do Estado de residência da entidade que foi objecto do ajustamento primário no quadro do procedimento amigável previsto em convenção que seja aplicável.

Através da presente portaria completa-se uma primeira fase da regulamentação sobre os preços de transferência, para cuja aplicação, nos casos de maior complexidade técnica, é aconselhável a consulta dos relatórios da OCDE que desenvolvem esta matéria, e cuja adopção pelos países membros é objecto de recomendações aprovadas pelo Conselho desta organização internacional.

A matéria dos preços de transferência deverá ainda ser completada com a publicação de legislação específica sobre as penalidades aplicáveis às situações de incumprimento das obrigações decorrentes da presente portaria, nomeadamente das obrigações acessórias relativas à manutenção de um processo de documentação fiscal.

Importa sublinhar que as regras sobre preços de transferência não permitem actuar com o rigor e a precisão próprios de uma ciência exacta, porquanto a fiabilidade dos resultados obtidos com a aplicação das metodologias preconizadas para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente aceites ou praticados numa operação comparável entre partes independentes depende, em grande medida, de análises complexas e elaboradas, em que entra um grande número de variáveis, da disponibilidade e facilidade de recolha de dados comparáveis externos e do maior ou menor apelo a critérios de índole subjectiva e aos pressupostos básicos assumidos.

Trata-se, portanto, de uma disciplina em contínua evolução e a carecer de constantes aperfeiçoamentos induzidos pela experiência e pela necessidade de acompanhar as formas inovadoras como as empresas reestruturam os seus negócios num ambiente de globalização, devendo, por isso, ser sujeita a revisões periódicas no sentido da sua actualização.

Após ser obtida uma experiência relevante com a aplicação das regras ora elaboradas, julga-se que o sistema fiscal português estará, a médio prazo, em condições de poder acolher a recomendação da OCDE no sentido de regulamentar a possibilidade de celebração de acordos prévios sobre preços de transferência.

Assim:

## **CAPÍTULO I**

### **Das regras gerais e âmbito de aplicação**

#### **Artigo 1.º**

##### **Regras gerais sobre o princípio de plena concorrência**

1 - Nas operações efectuadas entre um sujeito passivo do IRS ou do IRC e qualquer outra entidade, sujeita ou não a estes impostos, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

2 -A aplicação do princípio enunciado no n.º 1 deve, como regra, basear-se numa análise individualizada das operações, excepto naquelas situações, nomeadamente as enumeradas nas alíneas seguintes, em que a análise pode ser efectuada numa base agregada ou por séries de operações, desde que se trate de operações tão intimamente interligadas ou continuadas que a sua desagregação conduziria à perda de funcionalidade ou valor, ou quando se revele impraticável a determinação do preço para cada operação, quer pelos elevados custos associados quer pela inexistência ou insuficiência de informação sobre operações comparáveis:

- a) Fornecimento continuado de bens ou serviços;
- b) Cedência do direito de exploração de elementos incorpóreos acompanhada de outras prestações;
- c) Fixação dos preços de bens que apresentem complementaridade funcional ou identidade tipológica, como sejam os inseridos numa linha de produtos.

3 - Para efeitos desta portaria, salvo quando de disposição expressa ou do contexto resulte um sentido contrário, considera-se que:

- a) O termo «operações» abrange as operações financeiras e, bem assim, as operações comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenha por objecto bens corpóreos ou incorpóreos, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo, designadamente de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo, ou de uma alteração de estruturas de negócio, em especial quando esta envolva transferência de elementos incorpóreos ou compensação de danos emergentes ou lucros cessantes;
- b) O termo «operações vinculadas» refere-se a operações realizadas entre «entidades relacionadas»;
- c) O termo «operações não vinculadas» refere-se a operações realizadas entre entidades independentes;
- d) O termo «entidades relacionadas» refere-se a entidades entre as quais existem relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC;
- e) O termo «entidade pertencente ao mesmo grupo» refere-se a entidade ligada ao sujeito passivo por relações compreendidas em alguma das alíneas a) a f) do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC.

### **Artigo 2.º**

#### **Âmbito de aplicação**

O princípio enunciado no n.º 1 do artigo anterior é aplicável a:

- a) Operações vinculadas realizadas entre sujeito passivo do IRC ou do IRS e uma entidade não residente;
- b) Operações realizadas entre uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável, incluindo as realizadas entre um estabelecimento estável situado em território português e outros estabelecimentos estáveis da mesma entidade situados fora deste território;
- c) Operações vinculadas realizadas entre entidades residentes em território português sujeitos passivos do IRC ou do IRS.

### **Artigo 3.º**

#### **Ajustamentos ao lucro tributável**

1 - Sempre que os termos e condições de uma operação vinculada em que intervenha um sujeito passivo e uma entidade não residente em território português difiram dos que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, deve aquele efectuar, na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 112.º do Código do IRC, uma correcção positiva correspondente aos efeitos fiscais imputáveis àquele desvio, por forma que o lucro tributável determinado não seja diferente do que se apuraria na ausência de relações especiais.

2 - Quando os termos e condições de uma operação vinculada em que intervenha um sujeito passivo e uma entidade residente em território português difiram dos que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, a Direcção-Geral dos Impostos pode efectuar as correcções ao lucro tributável que sejam necessárias para que o respectivo montante corresponda ao que teria sido obtido se a operação se tivesse processado numa situação normal de mercado.

## **CAPÍTULO II -**

### **Dos métodos de determinação dos preços de transferência de acordo com o princípio de plena concorrência**

#### **Artigo 4.º**

##### **Determinação do método mais apropriado**

1 - O sujeito passivo deve adoptar, para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método mais apropriado a cada operação ou série de operações, tendo em conta o seguinte:

- 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 método apropriado aos factos e às circunstâncias específicas de cada operação que satisfaça o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 1.º desta portaria, 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.

2 - Considera-se como método mais apropriado para cada operação ou série de operações aquele que é susceptível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordos, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência, devendo ser feita a opção pelo método mais apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas e entre as entidades seleccionadas para a comparação, que conte com melhor qualidade e maior quantidade de informação disponível para a sua adequada justificação e aplicação e que implique o menor número de ajustamentos para efeitos de eliminar as diferenças existentes entre os factos e as situações comparáveis.

3 - Duas operações reúnem as condições para serem consideradas comparáveis se são substancialmente idênticas, o que significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares, de tal modo que as diferenças existentes entre as operações ou entre as empresas nelas intervenientes não são susceptíveis de afectar de forma significativa os termos e condições que se praticariam numa situação normal de mercado ou, sendo-o, é possível efectuar os necessários ajustamentos que eliminem os efeitos relevantes provocados pelas diferenças verificadas.

4 - Sempre que existam dúvidas fundadas acerca da fiabilidade dos valores que seriam obtidos com a aplicação de um dado método, o sujeito passivo deve tentar confirmar tais valores mediante a aplicação de outros métodos, de forma isolada ou combinada.

5 - Se, no âmbito de aplicação de um método, a utilização de duas ou mais operações não vinculadas comparáveis ou a aplicação de mais de um método considerado igualmente apropriado conduzir a um intervalo de valores que assegurem um grau de comparabilidade razoável, não se torna necessário proceder a qualquer correcção, caso as condições relevantes da operação vinculada, nomeadamente o preço ou a margem de lucro, se situarem dentro desse intervalo.

## **Artigo 5.º**

### **Factores de comparabilidade**

Para efeitos do artigo anterior, o grau de comparabilidade entre uma operação vinculada e uma operação não vinculada deve ser avaliado, tendo em conta, designadamente, os seguintes factores:

- a) As características específicas dos bens, direitos ou serviços que, sendo objecto de cada operação, são susceptíveis de influenciar o preço das operações, em particular as características físicas, a qualidade, a quantidade, a fiabilidade, a disponibilidade e o volume de oferta dos bens, a forma negocial, o tipo, a duração, o grau de protecção e os benefícios antecipados pela utilização do direito e a natureza e a extensão dos serviços;
- b) As funções desempenhadas pelas entidades intervenientes nas operações, tendo em consideração os activos utilizados e os riscos assumidos;
- c) Os termos e condições contratuais que definem, de forma explícita ou implícita, o modo como se repartem as responsabilidades, os riscos e os lucros entre as partes envolvidas na operação;
- d) As circunstâncias económicas prevalentes nos mercados em que as respectivas partes operam, incluindo a sua localização geográfica e dimensão, o custo da mão-de-obra e do capital nos mercados, a posição concorrencial dos compradores e vendedores, a fase do circuito de comercialização, a existência de bens e serviços sucedâneos, o nível da oferta e da procura e o grau de desenvolvimento geral dos mercados;

- e) A estratégia das empresas, contemplando, entre os aspectos susceptíveis de influenciar o seu funcionamento e conduta normal, a prossecução de actividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, o grau de diversificação da actividade, o controle do risco, os esquemas de penetração no mercado ou de manutenção ou reforço de quota e, bem assim, os ciclos de vida dos produtos ou direitos;
- f) Outras características relevantes quanto à operação em causa ou às empresas envolvidas.

#### **Artigo 6.º**

##### **Método do preço comparável de mercado**

- 1 - A adopção do método do preço comparável de mercado requer o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objecto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes.
- 2 - Este método pode ser utilizado, designadamente, nas seguintes situações:
  - a) Quando o sujeito passivo ou uma entidade pertencente ao mesmo grupo realiza uma transacção da mesma natureza que tenha por objecto um serviço ou produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, com uma entidade independente no mesmo ou em mercados similares;
  - b) Quando uma entidade independente realiza uma operação da mesma natureza que tenha por objecto um serviço ou um produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, no mesmo mercado ou em mercados similares.
- 3 - Sempre que uma operação vinculada e uma operação não vinculada não sejam substancialmente comparáveis, o sujeito passivo deve identificar e quantificar os efeitos provocados pelas diferenças existentes nos preços de transferência, que devem ser de natureza secundária, procedendo aos ajustamentos necessários para os eliminar, por forma a determinar um preço ajustado correspondente ao de operação não vinculada comparável.

#### **Artigo 7.º**

##### **Método do preço de revenda minorado**

- 1 - A aplicação do método do preço de revenda minorado tem como base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade independente, tendo por objecto um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, ao qual é subtraída a margem de lucro bruto praticada por uma terceira entidade numa operação comparável e com igual nível de representatividade comercial.
- 2 - A margem de lucro bruto comparável pode ser determinada tomando como base de referência a margem sobre o preço de revenda praticada numa operação não vinculada comparável efectuada por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente.
- 3 - A margem de lucro bruto deve possibilitar ao sujeito passivo a cobertura dos seus custos de venda e outros custos operacionais e proporcionar ainda um lucro que, em condições normais de mercado, constitua para uma entidade independente uma remuneração apropriada, tendo em conta as funções exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos.
- 4 - Quando as operações não são substancialmente comparáveis em todos os aspectos considerados relevantes e as diferenças têm efeito significativo sobre a margem bruta, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a cobertura de custos e uma margem de lucro ajustada correspondente à de operação não vinculada comparável.

#### **Artigo 8.º**

##### **Método do custo majorado**

- 1 - A aplicação do método do custo majorado tem como base o montante dos custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço fornecido numa operação vinculada, ao qual é adicionada a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável.

2 - A margem de lucro bruto adicionada aos custos pode ser determinada tomando como base de referência a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável efectuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente, devendo, em qualquer dos casos, as referidas entidades exercer funções similares, utilizar o mesmo tipo de activos e assumir idênticos riscos, bem como, preferencialmente, transaccionar produtos ou serviços similares com entidades independentes e adoptar um sistema de custeio idêntico ao praticado na operação comparável.

3 - Sempre que as operações não sejam comparáveis em todos os aspectos considerados relevantes e as diferenças produzam um efeito significativo sobre a margem de lucro bruto, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a margem bruta ajustada correspondente à de operação não vinculada comparável.

### **Artigo 9.º**

#### **Método do fraccionamento do lucro**

1 - O método do fraccionamento do lucro é utilizado para repartir o lucro global derivado de operações complexas ou de séries de operações vinculadas realizadas de forma integrada entre as entidades intervenientes.

2 - A modalidade de aplicação do método admitida consiste em determinar o lucro global obtido pelas partes intervenientes nas operações vinculadas e, de seguida, proceder ao seu fraccionamento entre aquelas entidades, tendo como critério o do valor relativo da contribuição de cada uma para a realização das operações, considerando para esse efeito as funções exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos por cada uma e, bem assim, tomando como referência dados externos fiáveis que indiquem como é que entidades independentes exercendo funções comparáveis, utilizando o mesmo tipo de activos e assumindo riscos idênticos teriam avaliado as suas contribuições.

3 - Em alternativa, é admitida outra modalidade de aplicação do método, a qual consiste no fraccionamento do lucro global das operações em duas fases:

- a) Na primeira, a cada uma das entidades intervenientes é atribuída uma fracção do lucro global que reflecta a remuneração apropriada susceptível de ser obtida com o tipo de operações que realiza, determinando-se a partir de dados comparáveis sobre as remunerações normalmente obtidas por entidades independentes quando realizam operações similares e tendo em consideração as funções exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos, podendo ser usado, para este efeito, qualquer dos restantes métodos;
- b) Na segunda, procede-se ao fraccionamento do lucro ou do prejuízo residual entre cada uma das entidades, em função do valor relativo da sua contribuição, tendo em conta as funções relevantes exercidas, os activos utilizados e os riscos assumidos e recorrendo, para o efeito, à informação externa disponível que forneça indicações sobre o modo como partes independentes repartiriam o lucro ou o prejuízo em circunstâncias similares, sendo o lucro assim atribuído utilizado para determinar o preço.

4 - Este método pode ser utilizado sempre que:

- a) As operações vinculadas revelem um elevado grau de integração, tornando difícil avaliar as operações de forma individualizada;
- b) A existência de activos incorpóreos de elevado valor e especificidade torne impossível estabelecer um grau apropriado de comparabilidade com operações não vinculadas e não permita a aplicação dos restantes métodos.

5 - Sempre que as operações realizadas não sejam comparáveis em todos os aspectos considerados relevantes, e as diferenças identificadas produzam um efeito significativo na análise do fraccionamento do lucro, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a repartição do lucro global correspondente à de operações complexas ou séries de operações não vinculadas comparáveis.

### **Artigo 10.º**

#### **Método da margem líquida da operação**

1 - O método da margem líquida da operação baseia-se no cálculo da margem de lucro líquido obtida por um sujeito passivo numa operação ou numa série de operações vinculadas tomando como referência a margem de lucro líquido obtida numa operação não vinculada comparável efectuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente.

2 - A margem de lucro líquido é calculada relativamente a um indicador apropriado, de acordo com as circunstâncias e características de cada operação, bem como a natureza da actividade, podendo ser representado pelas vendas, custo ou activos utilizados, ou outra grandeza relevante.

3 - Sempre que as operações ou as empresas nelas intervenientes não sejam comparáveis em todos os aspectos considerados relevantes e as diferenças identificadas produzam um efeito significativo na margem de lucro líquido das operações, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a margem de lucro líquido ajustada, correspondente à de operação não vinculada comparável.

### **CAPÍTULO III -**

#### **Dos acordos celebrados entre entidades relacionadas**

##### **Artigo 11.º**

##### **Acordos de partilha de custos**

1 - Há acordo de partilha de custos quando duas ou mais entidades acordam em repartir entre si os custos e os riscos de produzir, desenvolver ou adquirir quaisquer bens, direitos ou serviços, de acordo com o critério da proporção das vantagens ou benefícios que cada uma das partes espera vir a obter da sua participação no acordo, nomeadamente do direito a utilizar os resultados alcançados em projectos de investigação e desenvolvimento sem o pagamento de qualquer contraprestação adicional.

2 - No acordo de partilha de custos celebrado entre entidades relacionadas, a aplicação do princípio referido no artigo 1.º determina a existência de uma relação de equivalência entre o valor da contribuição imposta a cada uma das partes no acordo e o valor da contribuição que seria imposta ou aceite por uma entidade independente em condições comparáveis.

3 - A quota-parte nas contribuições totais que é da responsabilidade de cada participante deve ser equivalente à quota-parte que lhe for atribuída nas vantagens ou benefícios globais resultantes do acordo, avaliada através de estimativas dos rendimentos adicionais a auferir no futuro ou das economias de custos que se espera obter, podendo, para esse feito, no caso de não ser possível uma avaliação directa e individualizada daquelas contrapartidas, ser utilizada uma chave de repartição apropriada, que tenha em conta a natureza da actividade objecto do acordo e um indicador que reflecta de forma adequada as vantagens ou benefícios esperados, nomeadamente o volume de negócios, os custos como o pessoal, o valor acrescentado ou o capital investido.

4 - Quando a contribuição de um participante para um acordo de partilha de custos não tiver correspondência equivalente na parte que lhe for atribuída nas vantagens ou benefícios esperados, deve haver lugar a uma compensação adequada de modo que seja restabelecido o necessário equilíbrio.

5 - Para efeitos da determinação do lucro tributável, as contribuições efectuadas por um participante num acordo de partilha de custos devem ser tratadas de acordo com o regime que seria aplicável às despesas que o sujeito passivo realizaria se desenvolvesse directamente as mesmas actividades, ou se adquirisse, numa operação não vinculada comparável, bens, direitos ou serviços idênticos aos que são utilizados no âmbito do acordo.

6 - Os custos globais, que, nos termos do acordo, sejam objecto de partilha pelos participantes, são calculados líquidos de subsídios ou de outras contrapartidas recebidas que tenham o mesmo efeito destes, não sendo aceite qualquer majoração desses custos por aplicação de margens de lucro.

7 - No caso de acordos de aquisição conjunta de bens, direitos ou serviços, o débito do custo de aquisição destes deve ser acrescido de margem adequada aos custos de estrutura da entidade adquirente.

##### **Artigo 12.º**

### **Acordos de prestação de serviços intragrupo**

1 - Há acordo de prestação de serviços intragrupo quando uma entidade membro de um grupo disponibiliza ou realiza para os outros membros do mesmo um amplo conjunto de actividades, designadamente de natureza administrativa, técnica, financeira ou comercial.

2 - No acordo de prestação de serviços intragrupo celebrado entre entidades relacionadas a aplicação do princípio referido no artigo 1.º exige que a actividade prestada constitua um serviço com valor económico que justifique, para o membro do grupo que dele é destinatário, o pagamento de um preço ou a assunção de um encargo que este estaria disposto a pagar ou a assumir em relação a uma entidade independente ou, bem assim, a realização de uma actividade a executar para si próprio.

3 - Na determinação do preço de transferência de um serviço cujo valor económico esteja justificado nos termos do número anterior, devem ser utilizados os métodos descritos no capítulo II, com observância do disposto nas alíneas seguintes:

- a) O método do preço comparável de mercado deve ser considerado como método mais apropriado quando os serviços são idênticos ou substancialmente similares, quanto à sua natureza, qualidade, quantidade e frequência, aos prestados por entidades independentes ou quando, no quadro de uma actividade normal e habitual, são prestados a entidades independentes em mercados similares e em termos e condições comparáveis;
- b) O método do custo majorado deve ser considerado como o método mais apropriado sempre que não se disponha de dados com qualidade e quantidade suficientes para aplicar o método referido na alínea anterior e quando, após uma análise das funções exercidas, activos utilizados e riscos assumidos, seja possível estabelecer o mais elevado grau de comparabilidade com operações similares não vinculadas, sendo indispensável para este efeito, designadamente, que a estrutura dos custos suportados pelo prestador seja substancialmente idêntica à de entidade independente ou à de entidade pertencente ao mesmo grupo em operação não vinculada comparável, ou passe a sê-lo mediante a realização dos ajustamentos necessários.

4 - A contraprestação devida pelos serviços prestados intragrupo deve incluir uma margem de lucro apropriada, devendo ser tidos em conta para esse efeito todos os aspectos considerados relevantes, designadamente as alternativas económicas disponíveis ao destinatário, a natureza da actividade de prestação dos serviços, a relevância dessa actividade para o grupo, a eficiência relativa do prestador do serviço e qualquer vantagem que o grupo retire de tal actividade, bem como a qualidade em que o prestador dos serviços intervém, sendo de distinguir as situações em que actua unicamente como agente na aquisição dos serviços a terceiros por conta do grupo daquelas em que os presta directamente.

5 - Na determinação do preço dos serviços deve ser adoptado o método directo, nos termos do qual o valor facturado é estabelecido de forma específica para cada tipo de serviços, sempre que os respectivos custos sejam individualizáveis e passíveis de quantificação.

6 - Nos casos em que não for possível a aplicação do método directo deve ser adoptado o método indirecto, o qual consiste em repartir os custos globais de serviços prestados pelas várias entidades do grupo com base numa chave de repartição apropriada, que traduza a quota-parte do valor dos serviços atribuível a cada uma das entidades destinatárias e que permita obter um custo análogo ao que entidades independentes estariam dispostas a aceitar em operação não vinculada comparável.

7 - A chave de repartição referida no número anterior deve ser construída com base em indicadores que reflectam de forma adequada a natureza e a utilização dos serviços prestados, podendo ser aceites, designadamente, o volume de vendas, a margem de lucro bruto, as despesas com o pessoal e as unidades produzidas ou vendidas.

## **CAPÍTULO IV -**

### **Das obrigações acessórias dos sujeitos passivos**

#### **Artigo 13.º**

#### **Processo de documentação fiscal**

1 - O sujeito passivo deve dispor, nos termos do n.º 6 do artigo 58.º do Código do IRC, de informação e documentação respeitantes à política adoptada na determinação dos preços de transferência e manter, de forma organizada, elementos aptos a provar:

- a) A paridade de mercado nos termos e condições acordados, aceites e praticados nas operações efectuadas com entidades relacionadas;
- b) A selecção e utilização do método ou métodos mais apropriados de determinação dos preços de transferência que proporcionem uma maior aproximação aos termos e condições praticados por entidades independentes e que assegurem o mais elevado grau de comparabilidade das operações ou séries de operações efectuadas com outras substancialmente idênticas realizadas por entidades independentes em situação normal de mercado.

2 - O processo de documentação fiscal referido no número anterior rege-se também pelo disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 121.º do Código do IRC.

3 - Fica dispensado do cumprimento do disposto no n.º 1 o sujeito passivo que, no exercício anterior, tenha atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a €3 000 000.

#### **Artigo 14.º**

##### **Informação relevante**

Para dar cumprimento à obrigação referida no artigo anterior, o sujeito passivo deve obter ou produzir e manter elementos informativos, designadamente quanto aos seguintes aspectos:

- a) Descrição e caracterização da situação de relações especiais em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC que seja aplicável às entidades com as quais realiza operações comerciais, financeiras ou de outra natureza, bem como da evolução da relação societária do vínculo que constitua a origem da relação especial, incluindo, se for caso, o contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente, ou, bem assim, elementos demonstrativos da situação de dependência a que se refere a alínea g) do n.º 4 do mesmo artigo;
- b) Caracterização da actividade exercida pelo sujeito passivo e pelas entidades relacionadas com as quais realiza operações e, em relação a cada uma destas, indicação discriminada, por natureza das operações, dos valores das mesmas registados pelo sujeito passivo nos últimos três anos, ou pelo período em que estas tenham tido lugar, se inferior, bem como, nos casos em que se justifique, a disponibilização das contas sociais daquelas entidades;
- c) Identificação detalhada dos bens, direitos ou serviços que são objecto das operações vinculadas, e dos termos e condições estabelecidos, quando tal informação não resulte dos contratos celebrados;
- d) Descrição das funções exercidas, activos utilizados e riscos assumidos, quer pelo sujeito passivo, quer pelas entidades relacionadas envolvidas nas operações vinculadas;
- e) Estudos técnicos com incidência em áreas essenciais do negócio, nomeadamente nas de investimento, financiamento, investigação e desenvolvimento, mercado e reestruturação e reorganização das actividades, bem como previsões e orçamentos respeitantes à actividade global e à actividade por divisão ou produto;
- f) Directrizes relativas à aplicação da política adoptada em matéria de preços de transferência, independentemente da forma ou designação que lhes seja atribuída, que contenham instruções nomeadamente sobre as metodologias a utilizar, os procedimentos de recolha de informação, em especial de dados comparáveis internos e externos, as análises a efectuar para avaliar a comparabilidade das operações e as políticas de custeio e de margens de lucro praticadas;
- g) Contratos e outros actos jurídicos praticados tanto com entidades relacionadas como com entidades independentes, com as modificações que ocorram e com informação histórica sobre o respectivo cumprimento, devendo ainda ser fornecidos, quando não constem expressamente dos instrumentos jurídicos existentes ou quando a prática seguida se afaste do neles acordado, os elementos seguintes:
  - 1) Definição do âmbito de intervenção das partes envolvidas;

- 2) Condições de entrega dos produtos e actividades acessórias envolvidas, designadamente serviços pós-venda, assistência técnica e garantias;
  - 3) Preço e, se necessário, respectiva forma de cálculo, e, ainda, se esta estiver associada a pressupostos, a indicação dos mesmos e das circunstâncias em que ficam sujeitos a revisão, bem como a discriminação das respectivas regras e a explicação detalhada dos ajustamentos plurianuais de preços, apontando, nomeadamente, os efeitos quantitativos decorrentes de factores ligados aos ciclos económicos;
  - 4) Duração acordada ou prevista e modalidades de extinção admitidas;
  - 5) Penalidades e o respectivo procedimento de cálculo para a mora no cumprimento ou o incumprimento, qualquer que seja a sua forma de manifestação, incluindo designadamente juros de mora;
- a) Explicação sobre a aplicação do método ou métodos adoptados para a determinação do preço de plena concorrência em relação a cada operação e indicação das razões justificativas da selecção do método considerado mais apropriado;
  - b) Informação sobre os dados comparáveis utilizados, evidenciando, no caso de recurso a entidade externa especializada em estudos de mercado, a justificação da selecção, nos casos em que se justifique, a ficha técnica dos estudos e, bem assim, uma análise de sensibilidade e segurança estatística ou, sendo interna a fonte dos dados, a respectiva ficha técnica;
  - c) Detalhes sobre as análises efectuadas para avaliar o grau de comparabilidade entre operações vinculadas e operações não vinculadas e entre as empresas nelas envolvidas, incluindo as análises funcionais e financeiras, e sobre os eventuais ajustamentos efectuados para eliminar as diferenças existentes;
  - d) Estratégias e políticas do negócio, nomeadamente quanto ao risco, que sejam susceptíveis de influenciar a determinação dos preços de transferência ou a repartição dos lucros ou perdas das operações;
  - e) Quaisquer outras informações, dados ou documentos considerados relevantes para a determinação do preço de plena concorrência, da comparabilidade das operações ou dos ajustamentos realizados.

### **Artigo 15.º**

#### **Documentação de suporte à informação relevante**

1 - As informações referidas nos artigos anteriores devem ter como suporte documentos produzidos pelo sujeito passivo ou por terceiros e reportar-se ao exercício da realização das operações, podendo consistir em:

- f) Publicações oficiais, relatórios, estudos e bases de dados elaborados por entidades públicas ou privadas;
- g) Relatórios sobre estudos de mercado realizados por instituições nacionais ou estrangeiras reconhecidas;
- h) Listas de preços ou de cotações divulgadas por bolsas de valores mobiliários e bolsas de mercadorias;
- i) Contratos ou outros actos jurídicos praticados quer com entidades relacionadas, quer com entidades independentes, bem como documentação prévia à sua elaboração e os textos de modificação ou aditamento aos mesmos;
- j) Consultas ao mercado, cartas e outra correspondência que contenham referências aos termos e condições praticados entre o sujeito passivo e entidades relacionadas;
- k) Outros documentos emitidos relativamente às operações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos das regras fiscais e comerciais aplicáveis.

2 - Quando se trate de operações de carácter continuado, com início em exercícios anteriores, devem os sujeitos passivos proceder à actualização da informação a que se refere o número anterior, caso os factos e as circunstâncias associados às operações tenham sido substancialmente alterados.

3 - Os documentos que contenham informação em língua estrangeira, quando solicitada a sua apresentação pelos serviços da Direcção-Geral dos Impostos, devem ser traduzidos previamente para a língua portuguesa, sem prejuízo de esta poder, a requerimento do obrigado à apresentação, dispensar a tradução por se mostrar acessível o conhecimento do conteúdo desses documentos na língua original.

### **Artigo 16.º**

#### **Documentação relativa a acordos de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo**

1 - A documentação relativa a acordos de partilha de custos deve conter, entre outros, os seguintes elementos informativos:

- l) Identificação dos participantes e de outras entidades relacionadas que participarão na actividade objecto do acordo ou que poderão vir a explorar ou utilizar os resultados daquela actividade;
- m) Natureza e tipo de actividades desenvolvidas no âmbito do acordo;
- n) Identificação e bases de avaliação da quota-parte de cada participante nas vantagens ou benefícios esperados;
- o) Processo de prestação de contas e métodos utilizados para repartição dos custos, incluindo os cálculos a efectuar para determinar a contribuição de cada participante;
- p) Pressupostos assumidos nas projecções dos benefícios esperados, periodicidade de revisão das estimativas e previsão de ajustamentos resultantes de alterações no funcionamento do acordo ou de outros factos;
- q) Descrição do método utilizado para efectuar ajustamentos nas contribuições dos participantes motivadas por alterações nos pressupostos que serviram de bases ao acordo ou por modificações substanciais nele introduzidas posteriormente;
- r) Duração prevista para o acordo;
- s) Afectação antecipada de responsabilidades e tarefas associadas à actividade do acordo entre os participantes e outras empresas;
- t) Procedimentos de adesão e exclusão de um participante do âmbito do acordo, bem como os procedimentos destinados a pôr-lhe termo e, em qualquer dos casos, as respectivas consequências;
- u) Disposições sobre pagamentos compensatórios.

2 - A documentação relativa a acordos de prestação de serviços intragrupo deve conter os seguintes elementos informativos:

- a) Cópia do contrato;
- b) Descrição dos serviços objecto do contrato;
- c) Identificação das entidades beneficiárias dos serviços;
- d) Identificação dos encargos que são imputáveis aos serviços e critérios utilizados para a respectiva repartição.

## **CAPÍTULO V -**

### **Do ajustamento correlativo**

#### **Artigo 17.º**

##### **Ajustamento correlativo**

1 - Quanto a Direcção-Geral dos Impostos proceda a correcções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo de IRC ou de IRS, na determinação do lucro tributável deste último deve ser efectuado o ajustamento adequado que seja reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.

2 - Pode a Direcção-Geral dos Impostos proceder igualmente, nos termos do n.º 12 do artigo 58.º do Código do IRC, ao ajustamento correlativo referido no número anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nelas previstos.

#### **Artigo 18.º**

### **Pedido de revisão da situação tributária**

1 - Para efeitos do ajustamento previsto no n.º 2 do artigo anterior, o sujeito passivo deve apresentar ao director-geral dos Impostos um pedido de revisão da sua situação tributária com fundamento em correcções efectuadas, ou proposta oficial de as efectuar por autoridade fiscal estrangeira competente, ao lucro tributável de entidades que com ele estejam relacionadas, das quais decorre, ou irá decorrer, uma dupla tributação não conforme às regras de convenção internacional celebrada por Portugal.

2 - O pedido de revisão, não sujeito a formalidades essenciais, para além de conter a identificação completa da entidade requerente, deve ser acompanhado de:

- a) Identificação da entidade não residente com a qual o sujeito passivo se encontra em situação de relações especiais e cujas correcções ao lucro tributável originaram ou são susceptíveis de originar a ocorrência de dupla tributação;
- b) Identificação da autoridade fiscal estrangeira competente nos termos da convenção ao caso aplicável;
- c) Descrição e caracterização das relações especiais entre a entidade requerente e todas as entidades em causa, bem como das operações realizadas;
- d) Identificação dos períodos de tributação abrangidos pelas correcções;
- e) Identificação precisa das correcções ao lucro tributável efectuadas pela autoridade fiscal estrangeira competente, assim como dos montantes em causa, acompanhadas dos cálculos demonstrativos;
- f) Cópia dos documentos relevantes produzidos ou a produzir pela autoridade fiscal estrangeira, bem como dos apresentados junto desta, relativos às correcções que originaram ou são susceptíveis de originar a dupla tributação, e, bem assim, cópias da correspondência relativa a esta questão acompanhadas, em qualquer caso, se tal for solicitado pela Direcção-Geral dos Impostos, da devida tradução para língua portuguesa;
- g) Enunciação de qualquer outro facto ou apresentação de qualquer outro documento relevante para a apreciação do pedido;
- h) Proposta de solução ou soluções que permitam resolver a questão.

3 - O sujeito passivo deve apresentar o seu pedido de revisão nos termos e no prazo previsto na convenção ao caso aplicável.

### **Artigo 19.º**

#### **Deferimento do pedido**

1 - O deferimento do pedido de revisão nos termos do n.º 2 do artigo 17.º depende, designadamente, dos seguintes factos:

- a) Da prova da existência de dupla tributação, actual ou potencial, não conforme às regras da convenção ao caso aplicável;
- b) Da apresentação tempestiva do pedido;
- c) Da colaboração do sujeito passivo, nomeadamente no fornecimento de todos os documentos e informações solicitados que se relacionem com o pedido e que permitam a determinação e quantificação precisas dos ajustamentos a efectuar;
- d) Da aceitação, pelas autoridades competentes do outro Estado, do início do processo de consultas para tratar da questão no quadro do procedimento amigável ou de procedimento arbitral, quando aplicável.

2 - A decisão sobre o pedido de revisão é comunicada ao sujeito passivo nos termos legalmente previstos.

### **Artigo 20.º**

#### **Procedimento de ajustamento**

1 - Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 17.º, a Direcção-Geral dos Impostos deve proceder ao ajustamento correlativo adequado na determinação do lucro tributável do sujeito passivo no prazo de 180 dias a contar da data do conhecimento, ou da data em que for possível obter o conhecimento, do trânsito da decisão, quer administrativa quer judicial, das correcções positivas efectuadas ao lucro tributável do outro sujeito passivo por virtude de ambos se encontrarem

numa situação de relações especiais e de não ter sido entre eles observado o princípio de plena concorrência.

2 - Para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 17.º, no caso de a Direcção-Geral dos Impostos, na sequência da revisão à situação tributária do sujeito passivo e das consultas estabelecidas com as autoridades fiscais competentes do outro Estado, no âmbito dos procedimentos aplicáveis, considerar justificadas, no todo ou em parte, as correcções por aquelas efectuadas, quer quanto ao princípio em que se basearam, quer quanto ao montante, e, após o trânsito da decisão, administrativa ou judicial, relativamente a estas correcções, concluir pelo cabimento do ajustamento correlativo adequado na determinação do lucro tributável do sujeito passivo, deve efectuá-lo no prazo de 120 dias a contar da data do acordo obtido com as autoridades do outro Estado.

### **Artigo 21.º**

#### **Exercício do ajustamento**

1 - O ajustamento a efectuar na determinação do lucro tributável do sujeito passivo deve concretizar-se no exercício ou exercícios em que as operações vinculadas que são objecto das correcções se reflectiram no lucro tributável, de modo que possa ser eliminada a dupla tributação dos lucros corrigidos.

2 - A decisão sobre o ajustamento é notificada ao sujeito passivo nos termos legalmente previstos.

### **Artigo 22.º**

#### **Modalidade do ajustamento**

A Direcção-Geral dos Impostos deve proceder ao reembolso do imposto que eventualmente for devido ao sujeito passivo no prazo de 90 dias contados da data em que for efectuado o ajustamento correlativo.

## **CAPÍTULO VI -**

### **Disposições especiais**

#### **Artigo 23.º**

##### **Entidades abrangidas por regimes fiscais diferenciados**

1 - Nos termos do n.º 10 do artigo 58.º do Código do IRC, o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 1.º desta portaria deve igualmente ser observado, com as necessárias adaptações, pelas pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral do IRC, incluindo as que exerçam em mais de um espaço fiscal.

2 - Relativamente à situação prevista no número anterior, quando se verificarem desvios na afectação das componentes positivas e negativas do lucro tributável entre as actividades sujeitas a regimes fiscais diferenciados, pode a Direcção-Geral dos Impostos proceder às correcções que sejam necessárias para eliminar aqueles desvios.

#### **EXEMPLO:**

A sociedade A, Lda, com sede em Lisboa adquiriu à sociedade B, Lda, com sede no Brasil, uma máquina por valores considerados claramente acima dos preços de mercado. A sociedade A é sócia maioritária de B.

Tratamento fiscal: acresce no CAMPO 251 do Quadro 07, o valor considerado acima do preço de mercado.

## **Campo 252**

### **Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado**

*Dentro das medidas anti-abuso, o art. 59.º, tenta controlar a deslocalização de rendimentos para países com regime fiscal claramente mais favorável, os chamados "paraísos fiscais", estabelecendo que não são dedutíveis para efeitos da 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 provar, conforme dispõe o n.º 1 do artigo, que:

- ❖ correspondem a operações efectivamente realizadas
- ❖ não têm um carácter anormal
- ❖ não são de montante exagerado

No n.º 2 daquele artigo estão definidas as circunstâncias para que uma sociedade seja considerada como submetida a um regime fiscal mais favorável, estabelecendo para o efeito:

- ❖ que o território da residência da sociedade conste da lista aprovada por Portaria do Ministro das Finanças (Portaria 150/2004, de 13.02),
- ou**
- ❖ não seja aí tributada em imposto sobre o rendimento,
- ou ainda**
- ❖ que o imposto pago relativamente às importâncias devidas ou pagas seja igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a entidade fosse considerada residente em território português.

Nos termos do n.º 3, os sujeitos passivos devem ainda:

- ❖ possuir os cálculos efectuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português, caso não conste da Portaria acima referida .

Nos termos do n.º 4, devem os sujeitos passivos comprovar que as condições exigidas no n.º 1 do citado artigo se verificam. Trata-se de uma situação de inversão do ónus da prova, a qual deve ser apresentada após notificação do sujeito passivo, efectuada com a antecedência mínima de 30 dias.

Quando o sujeito passivo não comprovar as três condições exigidas na lei estas despesas além de não serem dedutíveis, para efeitos de determinação do lucro tributável são consideradas despesas confidenciais e estão sujeitas a tributação autónoma à taxa de:

- ❖ 35%, quando sejam efectuadas por sujeitos passivos que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola (art. 81º n.º 8);
- ❖ 55%, quando sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola (art. 81º n.º 8);

Sendo ainda sujeitas a retenção na fonte à taxa de 15% a título definitivo.

### **Artigo 59.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.

#### **Artigo 81.º**

8 - São sujeitas ao regime dos n.ºs 1 ou 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 tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

### **Campo 253**

#### **Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado**

*O regime instituído pelo artigo 60.º tem como objectivo obstar à utilização de filiais em paraísos fiscais para nelas concentrar rendimentos, evitando a sua tributação no estado de residência da sociedade mãe, determina que essas filiais estão de certo modo sujeitas a um regime de "transparência fiscal", imputando aos sócios residentes em território português, na proporção da respectiva participação no capital social e independentemente da sua distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidas a um regime fiscal mais favorável.*

*Constitui pressuposto para aplicação desta medida:*

- *A sociedade residente deter pelo menos 25% do capital social da "off-shore";*  
*ou*
- *O capital da não residente seja detido em mais de 50% por residentes, representando cada uma pelo menos 10%.*

*Havendo distribuição de lucros, o sócio pode deduzir na base tributável relativa ao exercício em que estes rendimentos são obtidos, os valores que prove já terem sido imputados, até à sua ocorrência, não obstante ter direito ao crédito por dupla tributação internacional.*

*Ou seja:*

#### **ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO:**

*Lucro imputado => acresce no campo 253*

*Lucro distribuído => deduz no campo 237*

*No âmbito das obrigações declarativas o processo de documentação fiscal deverá integrar:*

- *Contas aprovadas pelos órgãos sociais das sociedades não residentes*
- *Cadeia de participações*
- *Demonstração do cálculo da taxa efectiva de tributação da sociedade não residente*

#### **Artigo 60.º**

##### **Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado**

1 - São imputados aos sócios residentes em território português, na proporção da sua participação social e independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.

2 - A imputação a que se refere o número anterior é feita na base tributável relativa ao exercício que integrar o termo do período de tributação da sociedade não residente e corresponde ao lucro obtido por esta, depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade.

3 - Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se que uma sociedade 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 sociedade fosse residente em território português.

4 - Excluem-se do disposto no n.º 1 as sociedades residentes fora do território português quando se verificarem cumulativamente as seguintes condições:

- a) Os respectivos lucros provenham em, pelo menos, 75% do exercício de uma actividade agrícola ou industrial no território onde estão situadas 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 sociedade 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 sociedade 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.

5 - Quando ao sócio residente sejam distribuídos lucros relativos à sua participação em sociedade não residente a que tenha sido aplicável o disposto no n.º 1, são deduzidos na base tributável relativa ao exercício 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 exercícios anteriores, sem prejuízo de aplicação nesse exercício do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 83.º e do artigo 85.º

6 - A dedução que se refere na parte final do número anterior é feita até à concorrência do montante de IRC apurado no exercício de imputação dos lucros, após as deduções mencionadas nas alíneas a) a d) do n.º 2 do artigo 83.º, podendo, quando não seja possível efectuar essa

dedução por insuficiência de colecta no exercício em que os lucros foram obtidos, o remanescente ser deduzido até ao fim dos cinco exercícios seguintes.

7 - Para efeitos do disposto no n.º 1, o sócio residente deve integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º os seguintes elementos:

- a) As contas devidamente aprovadas pelos órgãos sociais competentes das sociedades não residentes a que respeita o lucro a imputar;
- b) A cadeia de participações directas e indirectas existentes entre entidades residentes e a sociedade não residente;
- c) A demonstração do imposto pago pela sociedade não residente e dos cálculos efectuados para a determinação do IRC que seria devido se a sociedade 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.

8 - Quando o sócio residente em território português, que se encontre nas condições do n.º 1, 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 e 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 2 e seguintes, com as necessárias adaptações.

### **Portaria 150/2004 de 13 de Fevereiro**

#### **Aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis**

A luta contra a evasão e fraude internacionais passa também pela adopção de medidas defensivas, tradicionalmente designadas por medidas antiabuso, traduzidas em práticas restritivas no âmbito dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, benefícios fiscais e imposto do selo, que têm como alvo operações realizadas com entidades localizadas em países, territórios ou regiões qualificados como «paraísos fiscais» ou sujeitos a regimes de tributação privilegiada.

Tendo em conta as dificuldades em definir «paraíso fiscal» ou «regime fiscal claramente mais favorável», o legislador nacional, na esteira das orientações seguidas por outros ordenamentos jurídico-fiscais, optou, nuns casos, por razões de segurança jurídica, pelo sistema de enumeração casuística e, noutros, por um sistema misto, estando, no entanto, ciente de que tais soluções obrigam a revisões periódicas dos países, territórios ou regiões que figuram na lista.

Assim:

Manda o Governo, pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril, o seguinte:

Para todos os efeitos previstos na lei, designadamente no n.º 3 do artigo 16.º do Código do IRS, no n.º 2 do artigo 59.º e no n.º 3 e na alínea c) do n.º 7 do artigo 60.º do Código do IRC, na alínea b) do artigo 26.º, no n.º 7 do artigo 41.º e no n.º 8 do artigo 42.º do EBF, no n.º 3 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo, no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril, no n.º 4 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 219/2001, de 4 de Agosto, no n.º 7 do artigo 9.º e no n.º 3 do artigo 112.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e no n.º 4 do artigo 17.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, é a seguinte:

Andorra;	Guiana;	Ilha de Pitcairn;
Anguilha;	Honduras;	Polinésia Francesa;
Antígua e Barbuda;	Hong Kong;	Porto Rico;
Antilhas Holandesas;	Jamaica;	Quatar;
Aruba;	Jordânia;	Ilhas Salomão;
Ascensão;	Ilhas Keslim;	Samoa Americana;
Bahamas;	Ilha de Kiribati;	Samoa Ocidental;

Bahrain;	Koweit;	Ilha de Santa Helena;
Barbados;	Labuán;	Santa Lúcia;
Belize;	Líbano;	São Cristóvão e Nevis;
Ilhas Bermudas;	Libéria;	São Marino;
Bolívia;	Liechtenstein;	Ilha de São Pedro e Miguelon;
Brunei;	Luxemburgo (1)	São Vicente e Grenadinas;
Ilhas do Canal	Ilhas Maldivas;	Seychelles;
Ilhas Cayman;	Ilha de Man;	Suazilândia;
Ilhas Cocos e Kelling;	Ilhas Marianas do Norte;	Ilhas Svalbard;
Chipre;	Ilhas Marshall;	Ilha de Tokelau;
Ilhas Cook;	Maurícias;	Tonga;
Costa Rica;	Mónaco;	Trinidad e Tobago;
Djibouti;	Montserrat;	Ilha Tristão da Cunha;
Dominica;	Nauru;	Ilhas Turks e Caicos;
Emiratos Árabes Unidos;	Ilhas Natal;	Ilha Tuvalu;
Ilhas Falkland ou Malvinas;	Ilha de Niue;	Uruguai;
Ilhas Fiji;	Ilha Norfolk;	República de Vanuatu;
Gâmbia;	Sultanato de Oman;	Ilhas Virgens Britânicas;
Grenada;	Ilhas Pacífico;	Ilhas Virgens dos E.U.A.
Gibraltar;	Ilhas Palau;	República Árabe do Yémen.
Ilha de Guam;	56) Panamá;	

(1) - apenas no que respeita às sociedades holding no sentido da legislação luxemburguesa que se rege pela Lei de 31 de Julho de 1929 e pela Decisão Grã-Ducal de 17 de Dezembro de 1938;

## **Campo 254**

### **Subcapitalização**

*No seio de grupos internacionais é mais vantajoso para uma sociedade assegurar o seu financiamento por via de um empréstimo, contraído junto de outra empresa do grupo, do que por aumento do capital social, dado que os juros são encargos dedutíveis para determinação do lucro tributável e estão sujeitas a taxas de retenção inferiores às dos dividendos pagos.*

*Por este efeito, o estado da fonte vê as suas receitas diminuírem, sendo que o artº 61º tende a obstar a este tipo de evasão fiscal instituindo que não são dedutíveis, para efeitos de determinação do lucro tributável, os juros decorrentes do endividamento considerado excessivo, contraído junto das entidades não residentes com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do art. 58.º.*

*Conforme determina o n.º 3 daquele artigo, o endividamento é considerado excessivo se o valor das dívidas mantidas com cada uma das entidades acima referidas, com referência a qualquer data do período de tributação, for superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo.*

*O n.º 2 do art. 61º, refere que é equiparada à existência de relações especiais, a situação de endividamento do contribuinte para com um terceiro não residente em que tenha havido prestação de aval ou garantia por parte de uma das entidades referidas no n.º 4 do art. 58º.*

*Esta regra não terá aplicação, quando o sujeito passivo demonstre, no prazo de 30 dias após o termo do período de tributação, nos termos do n.º 6, que podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.*

### **Artigo 61.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 58.º, com as devidas adaptações, for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável. [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

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 58.º. [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

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 de Estado e 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. [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

7 - A prova mencionada no número anterior deve integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 211/2005, de 7 de Dezembro]

***Conceito de endividamento excessivo: quando as dívidas em qualquer data do período de tributação sejam superiores ao dobro da percentagem do capital próprio do sujeito passivo.***

***Capital próprio: capital social subscrito e realizado, prestações suplementares, reservas livres e resultados transitados***

## **Campo 255**

### **Juros de suprimentos**

*Nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, não são dedutíveis ao Lucro Tributável os juros de suprimentos remunerados a uma taxa superior à Euribor + 1,5%*

#### **Artigo 42.º n.º 1 alínea 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.

#### **Portaria 184/2002 de 4 de Março**

A alínea j) do n.º 1 do artigo 42.º do Código do IRC estabelece que 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, não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício. De acordo com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, pode aquela taxa ser substituída por outra que a utilize como indexante, definida por portaria do Ministro das Finanças.

Define-se como valor limite da remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade a aceitar como custo o correspondente à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida de um spread de 1,5%.

Por outro lado, clarifica-se o âmbito de aplicação do preceito em causa, tendo em atenção eventuais conflitos de normas, o que poderá verificar-se quanto a situações que, em concreto, fiquem simultaneamente abrangidas por esta disposição e pelas regras aplicáveis aos preços de transferência, reafirmando-se a especialidade destas relativamente àquela.

Assim:

Manda o Governo, pelo Ministro das Finanças, nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 42.º do Código do IRC, o seguinte:

1.º Para os efeitos previstos na alínea j) do n.º 1 do artigo 42.º do Código do IRC, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, é fixado em 1,5% o spread a acrescer à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida.

2.º Às situações a que seja aplicável o regime estabelecido no artigo 58.º do Código do IRC e na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, e ainda às abrangidas por normas convencionais relativas a preços de transferência não é aplicável o disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 42.º do Código do IRC.

## **Campo 256**

### **Despesas de combustíveis**

*Não são dedutíveis ao Lucro Tributável as despesas com combustíveis na parte em que não seja feita prova de respeitarem a viaturas pertencentes ao activo do sujeito passivo ou utilizadas em regime de locação e de que não foram ultrapassados os consumos normais.*

#### **Artigo 42.º n.º 1 alínea i)**

As despesas com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais

## **Campo 257**

**Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato**

*Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável nos termos do presente código, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam, no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.*

*Sempre que, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial é este que deve ser considerado para efeitos de determinação do lucro tributável.*

*Assim:*

- ❖ *O alienante deve efectuar um ajustamento na declaração Modelo 22 do exercício em que se verificou o proveito decorrente da transmissão do imóvel, correspondente à diferença entre o valor patrimonial tributário definitivo e o valor constante do contrato;*
- ❖ *O adquirente deve registar o imóvel pelo valor patrimonial e efectuar as amortizações sobre esse valor.*

*Se o valor patrimonial não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para entrega da declaração, terá de ser entregue uma declaração de substituição, durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais se tornaram definitivos.*

*Pode a DGCI proceder a correcções sempre que disponha de elementos comprovativos de que o valor de transmissão foi superior ao valor patrimonial.*

#### **Artigo 58.º-A**

##### **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 poderão 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.

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 exercício a que é imputável o proveito 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, desde que registe contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial tributário definitivo, deve tomar tal valor para a base de cálculo das reintegrações e para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao mesmo 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 exercício 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 - Relativamente ao adquirente, o disposto no número anterior não é aplicável quando se trate de correcção ao valor das reintegrações do imóvel, caso em que as relativas a exercícios anteriores serão consideradas como custo do exercício em que o valor patrimonial tributário se

tornar definitivo.

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

### **Exemplo**

O sujeito passivo “Vende Imóvel, Lda” alienou um bem imóvel em Junho de 2005, por €650.000.

Em Novembro de 2005, foi notificado do valor patrimonial tributário definitivo do imóvel: €700.000.

Correcção a efectuar no Quadro 07 da declaração modelo 22 do exercício de 2005: €50.000 (ajustamento positivo).

### **FICHA DOUTRINÁRIA**

#### **Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis: efeitos no adquirente**

**Processo: 1068/05, com despacho concordante do Sr. Director-Geral dos Impostos, de 3 de Junho de 2005**

Conteúdo: O carácter excepcional das correcções a que alude o n.º 3 do art. 58.º-A do CIRC e das inerentes consequências na esfera contabilística justificou que fosse conferida, nos termos do art. 129.º do mesmo Código, a possibilidade de os sujeitos passivos apresentarem elementos que comprovem que o valor registado na sua contabilidade é, no que toca ao alienante, o verdadeiro preço de venda, e, no que toca ao adquirente, o verdadeiro custo histórico pelo qual, face aos critérios de valorimetria presentes nos pontos 5.3 - Existências e 5.4.- Imobilizações do Plano Oficial de Contabilidade (POC), o bem foi (ou devia ter sido) registado.

Se tal facto não for contestado ou não puder ser provado, e no que respeita ao sujeito passivo adquirente, a consequência a extrair é a da assunção tácita de que não foi observado o princípio contabilístico do custo histórico, segundo o qual a aquisição deveria ter sido registada pelo preço efectivamente praticado pelo que as suas demonstrações financeiras pecam por não reunirem todas as características qualitativas necessárias, como sejam a fiabilidade e a neutralidade (vide pontos 4 - Princípios contabilísticos e 3.2.- Características qualitativas do POC) e por não reflectirem a imagem verdadeira e apropriada da situação patrimonial e dos resultados.

Dados os condicionalismos a que a lei fiscal subordina a dedutibilidade dos custos ou perdas, incluindo os relativos às amortizações e reintegrações, maxime art. 1.º, n.º 3 do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e tendo igualmente em vista que os sujeitos passivos poderão pretender sanar a contabilidade, repondo o valor de aquisição efectivamente praticado na transacção do imóvel, a lei veio permitir que o mesmo valor possa ser contabilizado pelo adquirente e a servir como base de cálculo das reintegrações e da determinação de qualquer resultado tributável relacionado com o imóvel.

Para tanto, no caso de existir uma diferença positiva entre aquele valor e o valor constante do contrato, para além de se obrigar o sujeito passivo alienante a proceder à respectiva correcção na declaração de rendimentos relativa ao exercício em que é imputável o proveito associado à transmissão do imóvel, permite-se ao sujeito passivo adquirente optar ou não por registar o imóvel pelo valor patrimonial tributário definitivo.

Este registo é, todavia, condição legalmente indispensável se o sujeito passivo adquirente pretender tomar o valor patrimonial tributário definitivo como base para efeitos de apuramento do custo da mercadoria vendida - no caso de o bem ter sido adquirido para revenda -, ou para cálculo das reintegrações e de uma posterior mais-valia ou menos-valia, se o bem tiver sido integrado no imobilizado.

No que se refere ao tratamento fiscal no adquirente - do acréscimo de valor dos bens imóveis resultante da aplicação de regras de avaliação fiscais, refira-se que tal acréscimo determina um aumento no valor dos elementos do activo (matéria-prima, mercadoria, imobilizado corpóreo ou imobilizado financeiro), dando lugar à concomitante inscrição de igual montante numa rubrica do capital próprio.

Tudo se reconduz, pois, ao efeito de uma reavaliação de elementos do activo para um valor patrimonial resultante da aplicação de regras fiscais, devendo por isso ter idêntico tratamento fiscal com a subsunção dessa variação patrimonial positiva ao disposto na última parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC, o que vale por dizer que não influencia o lucro tributável do exercício em que se manifestar na contabilidade.

E como qualquer variação patrimonial resultante de uma reavaliação, poderá a mesma vir a ser utilizada, após considerada realizada, nomeadamente para incorporação no capital social.

## **Campo 258**

### **Importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido**

*Tendo em vista o combate à fraude e evasão fiscais, a norma prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 43.º refere de forma taxativa a não relevância fiscal, em sede do adquirente, de documentos emitidos por fornecedores ou prestadores de serviços não reconhecidos pela administração fiscal.*

#### **Artigo 42.º**

##### **Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais**

b) As importâncias constantes de 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; [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

## **Campo 259**

### **Custos ou perdas suportados com transmissão onerosa de partes de capital**

*Com a alteração introduzida pela Lei 32-B/2002 de 30.12 o artigo 23º contém nos números 5, 6 e 7 uma norma de natureza anti-abuso, a qual visa evitar a transferência*

*de resultados negativos, decorrentes da alienação de partes de capital, para as sociedades sujeitas ao regime geral do IRC.*

*Assim, não são aceites como custo fiscal, os custos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, quando detidas pelo alienante por período inferior a 3 anos e desde que, as referidas partes de capital, tenham sido adquiridas a:*

- *entidades com as quais existam relações especiais ( nos termos do nº 4 do art. 58º)*
- *entidades com domicílio em país, território ou região com um regime de tributação claramente mais favorável, constante da lista aprovada pelo Ministro das Finanças*
- *a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação*

*Também não são aceites fiscalmente os custos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital quando, a entidade alienante tenha resultado de:*

- *transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicado um regime diverso relativamente a estes custos ou perdas, e*
- *tenham decorrido menos de 3 anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.*

*Por fim não são aceites como custo fiscal os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital e desde que a entidade adquirente seja:*

- *entidades com as quais existam relações especiais ( nos termos do nº 4 do artº 58º);*
- *entidades com domicílio em país, território ou região com um regime de tributação claramente mais favorável, constante da lista aprovada pelo Ministro das Finanças;*
- *a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.*

## **Campo 270**

### **Ajustamento dos valores de activos dedutíveis ou para além dos limites legais**

*A publicação do DL 35/2005, de 17 de Fevereiro, o qual transpõe para a ordem interna a Directiva 2003/51/CE, que por sua vez altera as directivas relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, e visa assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as Normas Internacionais de Contabilidade – foi alterado o POC, nomeadamente o seu nº 2.9 do capítulo 2 e aditado ao mesmo o nº 2.12, pelo que relativamente às provisões estas passaram a designar-se:*

- *Ajustamentos de valores activos, se visam reconhecer as diferenças entre quantias registadas a custo histórico e as quantias decorrentes da avaliação a preços de mercado, se inferior.*
- *Provisões, se têm por objecto reconhecer 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.*

*Deverão ser inscritas neste campo as, não dedutíveis ou para além dos limites legais.*

### EXEMPLO

A conta 218 – Clientes de cobrança duvidosa da sociedade “Não me Pagam, SA” subdivide-se do seguinte modo, à data de 2004/12/31:

<u>Cliente</u>	<u>Saldo</u>	<u>Mora</u>	<u>Provisão const. em 2004</u>
Cliente A	€ 40.000,00	12 meses	€ 20.000,00
Cliente B	€ 20.000,00	5 meses	€ 20.000,00
Cliente C	€ 5.000,00	14 meses	€ 1.250,00

Sabe-se que:

- O cliente A é também membro do Conselho Fiscal da empresa;
- O crédito do cliente B foi reclamado judicialmente em 2004;
- O cliente C está em dívida há 14 meses, embora se tenha diligenciado cobrar o respectivo valor. Em 2003 fora já constituída uma provisão de € 1.250,00, que foi acrescida no Q. 07 da modelo 22.

Enquadramento fiscal:

- provisão s/ cliente A - acresce na totalidade no Q. 07;
- provisão s/ cliente B - aceite na totalidade;
- provisão s/ cliente C - considerando que o valor de € 1.250,00 foi acrescido em 2003 e que fiscalmente pode ser aceite até 50% da dívida em mora, deduz no campo 237 do Q. 07 os € 1.250,00

### Campo 271

#### Impostos diferidos

*Sempre que tenham sido contabilizados impostos diferidos, ao abrigo da Directriz Contabilística nº 28, deverão ser utilizados os campos 271 e 273, respectivamente.*

### MAIS VALIAS

*Passa a ser pedida a discriminação das mais-valias fiscais em quatro campos diferentes:*

Campo 216	Mais-valias sem intenção de reinvestimento (artigo 43º do CIRC)
Campo 274	Mais-valias com intenção expressa de reinvestimento (artigo 45º do CIRC)

Campo 275	acréscimos por não reinvestimento (artigo 45º nº 6)
Campo 276	Regime transitório (nº7 do artigo 7º da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro e artigo 32º nº 8 da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro)

## Campo 216

### Mais-Valias Fiscais sem intenção expressa de reinvestimento

*O art. 43.º dá-nos o conceito de mais-valias e menos-valias fiscais, definindo como tais os ganhos obtidos voluntariamente ou as perdas sofridas relativamente a elementos do activo imobilizado mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, num conceito mais alargado, os derivados de sinistros e os resultantes da afectação permanente dos mesmos elementos a fins alheios à actividade exercida.*

*Trata-se de situações em que se consideram apenas as mais-valias e as menos-valias reais e não as mais-valias e as menos-valias potenciais ou latentes.*

*Ao alienar-se um elemento do activo imobilizado poderá resultar um ganho (mais-valia) ou uma perda (menos-valia) tendo em conta que a mais-valia ou a menos-valia é dada pela diferença entre o valor de realização líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição deduzido das amortizações praticadas sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do n.º 5 do art. 29º, conforme o disposto no n.º 2 do art. 43.º*

*Os coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens alienados durante o ano 2006, constam da Portaria nº 429/2006, de 3 de Maio.*

#### Portaria 429/2006 de 2006-Mai-3

#### Quadro de actualização dos coeficientes de desvalorização da moeda a que se referem os artigos 44.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e 50.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Anos	Coeficientes	Anos	Coeficientes
Até 1903	3 987,22	1975	25,31
De 1904 a 1910	3 711,62	1976	21,19
De 1911 a 1914	3 559,86	1977	16,27
1915	3 167,19	1978	12,73
1916	2 592,37	1979	10,04
1917	2 069,49	1980	9,05
1918	1 476,52	1981	7,4
1919	1 131,59	1982	6,15
1920	747,7	1983	4,91
1921	487,84	1984	3,81
1922	361,29	1985	3,18
1923	221,12	1986	2,88
1924	186,13	1987	2,64
De 1925 a 1936	160,43	1988	2,39
De 1937 a 1939	155,79	1989	2,14
1940	131,1	1990	1,91
1941	116,43	1991	1,7
1942	100,52	1992	1,56
1943	85,6	1993	1,45

De 1944 a 1950	72,68	1994	1,38
De 1951 a 1957	66,65	1995	1,33
De 1958 a 1963	62,68	1996	1,29
1964	59,9	1997	1,27
1965	57,71	1998	1,23
1966	55,13	1999	1,21
De 1967 a 1969	51,56	2000	1,18
1970	47,75	2001	1,11
1971	45,45	2002	1,07
1972	42,48	2003	1,04
1973	38,62	2004	1,02
1974	29,62	2005	1

## Campo 274

### Mais-Valias Fiscais com intenção expressa de reinvestimento

*Face ao disposto actualmente no art. 45.º do CIRC, não concorre para o lucro tributável do exercício a que respeitar, metade da diferença positiva entre as mais valias e as menos valias realizadas desde que os valores de realização sejam reinvestidos nas condições previstas no referido art. 45.º.*

*Deste modo, só são de acrescentar no campo 216 as mais-valias fiscais cujos valores de realização não haja intenção de reinvestir nas condições previstas no artigo referido.*

### EXEMPLO

Mais-valias com intenção expressa de reinvestimento (artigo 45º do CIRC)

Mais-valia fiscal obtida em 2004 (diferença positiva) = 1.000,00

Valor de realização = 7.000,00

Intenção de reinvestimento declarada = 7.000,00

Valores incluídos no lucro tributável de 2004 = 500,00

O reinvestimento não foi efectuado até final do exercício de 2006, nesta situação:

Valor a incluir em 2006: 575 (500 x 1,15) a indicar no campo 275

## Campo 275

### Acréscimos por não reinvestimento

*Não sendo concretizado o reinvestimento até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização (terceiro exercício seguinte, se respeitar a mais valias apuradas em 2001), considerar-se-á como proveito ou ganho desse exercício a parte da mais valia fiscal correspondente ao valor de realização não reinvestido, ainda não incluída na base tributável, majorado em 15%.*

### EXEMPLO

Mais-valias com intenção expressa de reinvestimento (artigo 45º do CIRC)

Mais-valia fiscal obtida em 2004 (diferença positiva) = 1.000,00

Valor de realização = 12.000,00

Intenção de reinvestimento declarada = 12.000,00  
 Valores incluídos no lucro tributável de 2004 = 500,00

O reinvestimento foi efectuado parcialmente = 5.000,00  
 Valor a incluir em 2006:  $7.000,00/12.000,00 \times 500,00 \times 1,15 = 335,42$  a indicar  
 no campo 275

## **Campo 276**

### **Mais-Valias Fiscais - Regime Transitório**

*Nos casos em que tenha sido aplicado, no exercício de 2001, o regime previsto na Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, (tributação da diferença positiva entre mais e menos valias, em 5 exercícios) a uma dada transmissão de bens do activo imobilizado corpóreo, será de acrescer no campo 216, 1/5 da mesma.*

*No caso da transmissão de bens não reintegráveis, deverá aplicar-se à diferença positiva entre mais e menos-valias realizadas antes de 2001/01/01, um dos regimes transitórios previstos respectivamente, no nº 7 do artigo 7º da Lei 30-G/2000, de 29 Dezembro ou o do nº 8 do artº 32º da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OE para 2002).*

*Sobre estes regimes, recomenda-se a consulta à circular nº 7/2002, de 2 de Abril e respectivos anexos com diversos exemplos ilustrativos.*

### **EXEMPLO**

Uma sociedade reinvestiu em 1999, 10.000 em bens não reintegráveis, estando associada a este reinvestimento uma mais-valia fiscal não tributada de 2.000, realizada em 1998. Em 2002 vende por 9.000.

Cálculo da Mais Valia realizada em 2002:

$$MV = 9.000 - (10.000 - 2.000) \times 1,07 = 9000 - 8560 = 440$$

Tributação da mais-valia fiscal:

- mais-valia fiscal imputada, corrigida do coeficiente:  $2.000 \times 1,05 = 2.100$ ;
- menos-valia fiscal, caso não existisse a mais-valia fiscal imputada =  $440 - 2100 = -1.660$ ;
- logo, o valor a incluir no lucro tributável, será:  $440 : 10 = 44$ , nos exercícios de 2002 a 2011, inclusive;

### **EXEMPLO**

Regime transitório (nº7 do artigo 7º da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro e artigo 32º nº 8 da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro)

Bem não reintegrável

MV fiscal realizada em 1999: 2.000,00

Reinvestimento efectuado em 2000: 22.500,00

Alienação do bem objecto de reinvestimento em 2006: 23.000,00

MV fiscal =  $23.000,00 - 22.500,00 = 500,00$  (a tributar em 50% - acresce no campo 274)

MV diferida da tributação em 1999 = 2.000,00, a tributar em 10 exercícios (2006 a 2015, - 200,00 em cada ano - a crescer no campo 276)

Esta mais-valia pode ser antecipadamente incluída na base tributável de qualquer exercício anterior a 2006, por 1.000,00, sem exigência do novo reinvestimento subsequente.

**Circular 7/2002 - Direcção de Serviços do IRC  
2002-Abr-02**

Tendo a interpretação do regime transitório previsto no n.º 7 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e nos n.ºs 8 e 9 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro (Lei do OE para 2002) suscitado dúvidas, divulgam-se os seguintes esclarecimentos:

**Regime de tributação das mais-valias realizadas**

O tratamento, em sede de IRC, das mais-valias realizadas com a alienação dos bens do activo immobilizado, sempre que se verifique o reinvestimento dos respectivos valores de realização, tem vindo a sofrer sucessivas alterações desde a entrada em vigor do respectivo Código.

Assim, à originária exclusão da tributação da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas de bens do activo immobilizado sucedeu um regime de diferimento da tributação dessa diferença, efectuando-se a tributação diferida pela via da reintegração fiscal dos bens objecto de reinvestimento ou da determinação da mais-valia fiscal relativamente aos mesmos.

A Lei n.º 30-G/2000 alterou o regime, consagrando um diferimento da tributação das mais-valias por 5 exercícios, desde que efectuado o reinvestimento nas condições estabelecidas no artigo 45.º do Código do IRC.

O referido regime foi novamente alterado pela Lei n.º 109-B/2001, passando o mesmo a consubstanciar-se numa exclusão parcial (50%) da tributação da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas.

A Lei n.º 30-G/2000 consagrou, no n.º 7 do artigo 7.º, um regime transitório aplicável à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001, distinguindo consoante o reinvestimento se tenha concretizado ou venha a concretizar, no respectivo prazo legal, em bens do activo immobilizado reintegráveis ou não reintegráveis.

A Lei n.º 109-B/2001, que aprovou o OE para 2002, estabelece, no n.º 8 do artigo 32.º, relativamente à parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001 e cujo reinvestimento se concretize em bens do activo immobilizado não reintegráveis, um regime transitório diverso do previsto na Lei n.º 30-G/2000, com carácter optativo.

Simultaneamente, no n.º 9 do mesmo artigo, no que respeita às mais-valias realizadas no exercício de 2001, admite a possibilidade de os sujeitos passivos optarem pelo regime de diferimento instituído pela Lei n.º 30-G/2000 ou pelo novo regime de exclusão parcial da tributação.

Assim, importa distinguir as mais-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001 das realizadas no exercício de 2001 e, relativamente às primeiras, consoante o reinvestimento dos respectivos valores de realização se tenha ou venha a ser concretizado em bens do activo immobilizado reintegráveis ou não reintegráveis.

## **1. DIFERENÇA POSITIVA ENTRE AS MAIS-VALIAS E AS MENOS-VALIAS REALIZADAS ANTES DE 1 JANEIRO DE 2001**

### **1.1. REINVESTIMENTO EM BENS REINTEGRÁVEIS**

Continuará a aplicar-se o disposto nos artigos 42.º a 44.º (actuais artigos 43.º a 45.º) do Código do IRC, na redacção anterior à dada pela Lei n.º 30-G/2000, até à realização, inclusive, de mais-valias ou menos-valias relativas aos bens em que se tenha concretizado o reinvestimento dos valores de realização (vide exemplo n.º 1).

Assim:

- a) As reintegrações fiscais devem continuar a ser calculadas com base no custo de aquisição ou de produção após a dedução da parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias que lhe tiver sido imputada nos termos do n.º 6 do então artigo 44.º, da alínea g) do n.º 1 do então artigo 32.º, ambos do Código do IRC e, ainda, do artigo 21.º-A do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro;
- b) A respectiva mais-valia ou menos-valia fiscal que vier a ser realizada será calculada nos termos do n.º 2 do então artigo 42.º (actual artigo 43.º) e do n.º 1 do então artigo 43.º (actual artigo 44.º), ambos do Código do IRC, ou seja, continuando a deduzir-se ao respectivo valor de aquisição quer a parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias anteriormente não tributada e a ele imputada, nos termos da redacção dos n.ºs 6 e 7 do então artigo 44.º do Código do IRC, quer as reintegrações fiscais calculadas com base no custo de aquisição deduzido da diferença entre as mais-valias e as menos-valias imputada.

Assim, ter-se-á:

$MVF = VR - (VA - MVImp - RF) \times Coef$  em que,

MVF = Mais-valia fiscal

VR = Valor de realização

VA = Valor de aquisição

MVImp = Mais-valia imputada nos termos do n.º 6 do então artigo 44.º do CIRC

RF = Reintegrações praticadas, tendo em conta o disposto no n.º 6 do então artigo 44.º do CIRC

Coef = Coeficiente de desvalorização da moeda referido no n.º 1 do então artigo 43.º do CIRC (actual artigo 44.º).

### **1.2. REINVESTIMENTO EM BENS NÃO REINTEGRÁVEIS**

#### **1.2.1. REGIME DA ALÍNEA B) DO N.º 7 DO ARTIGO 7.º DA LEI N.º 30-G/2000**

Optando o sujeito passivo pela aplicação do regime transitório previsto na Lei n.º 30-G/2000, à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias cujo reinvestimento dos respectivos valores de realização tenha sido ou venha a ser efectuado em bens não reintegráveis continua a aplicar-se o disposto nos n.ºs 6 e 7 do então artigo 44.º do Código do IRC. Assim, essa diferença será imputada - proporcionalmente à parte que no total a reinvestir represente o valor do reinvestimento - ao custo de aquisição ou de produção dos bens

objecto de reinvestimento e a este deduzida para efeitos do cálculo da respectiva mais-valia ou menos-valia, o qual obedecerá ao disposto no então artigo 42.º do Código do IRC, na redacção anterior à da Lei n.º 30-G/2000.

O apuramento da nova mais-valia far-se-á, pois, de acordo com a seguinte fórmula:

$MVF = VR - (VA - MVImp) \times \text{Coef.}$  em que,

MVF = Mais-valia fiscal

VR = Valor de realização

VA = Valor de aquisição

MVImp = Mais-valia fiscal imputada

Coef = Coeficiente de desvalorização da moeda

Para efeitos da aplicação do disposto na alínea b) do n.º 7 do artigo 7.º daquela lei, a parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias relativa a bens não reintegráveis, correspondente ao valor deduzido ao custo de aquisição ou de produção dos bens em que se concretizou o reinvestimento nos termos do então n.º 6 do artigo 44.º do Código do IRC que poderá ser diferida durante 10 anos, será a parte da nova mais-valia que não surgiria no caso de não ter havido qualquer dedução ao custo de aquisição, com o limite da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias relativa a bens não reintegráveis, ou seja:

$MVImp \times \text{Coef.}$ , com o limite de MVF, em que,

MVImp = Mais-valia fiscal imputada nos termos da anterior redacção do n.º 6 do artigo 44.º do CIRC

Coef = Coeficiente de desvalorização da moeda referido no então artigo 43.º do CIRC

MVF = Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias relativa a bens não reintegráveis

Deste modo, se a nova mais-valia obtida com a alienação dos bens não reintegráveis em que se concretizou o reinvestimento for superior à mais-valia fiscal imputada corrigida pelo coeficiente de desvalorização da moeda, só é diferida por 10 anos a parte correspondente a esta última (vide exemplo n.º 2).

Se a nova mais-valia for inferior à própria mais-valia fiscal imputada corrigida pelo coeficiente, todo o resultado é diferido por 10 anos (vide exemplo n.º 3).

Se for obtida uma menos-valia, não há qualquer parcela a diferir, sendo a mesma deduzida no Quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22 (vide exemplo n.º 4).

### **1.2.2. REGIME DA LEI N.º 109-B/2001**

A Lei n.º 109-B/2001 prevê, no n.º 8 do artigo 32.º, relativamente à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001 e cujo reinvestimento dos respectivos valores de realização tenha sido ou venha a ser efectuado em bens não reintegráveis, um regime transitório alternativo ao estabelecido na alínea b) do n.º 7 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000. Tal regime consubstancia-se na possibilidade de o sujeito passivo incluir na base tributável de qualquer exercício, desde que posterior a 1 de Janeiro de 2001 mas anterior ao da alienação dos bens a que está associada, 50% da mais-valia que lhes foi imputada.

Nesta alternativa, a mais-valia fiscal suspensa de tributação em 1 de Janeiro de 2001 e posteriormente tributada por metade do seu valor já não entra no cômputo da mais-valia ou menos-valia que se venha a realizar com a alienação dos bens objecto de reinvestimento, não dependendo a referida tributação parcial da exigência de novo reinvestimento (vide exemplo n.º 5).

## **2.DIFERENÇA POSITIVA ENTRE AS MAIS-VALIAS E AS MENOS-VALIAS REALIZADAS EM 2001**

Relativamente à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas em 2001, quer resulte da alienação de bens do activo imobilizado reintegráveis ou não reintegráveis e desde que se verifique a condição do reinvestimento, é, nos termos do n.º 9 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001, conferida ao sujeito passivo a possibilidade de optar pelo novo regime de tributação parcial em 50%, instituído por esta Lei.

Esta opção continua a aplicar-se ainda que estas mais-valias sejam realizadas com a alienação de bens em que se concretizou o reinvestimento de valores de realização respeitantes a mais-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001.

Simplesmente, neste caso, tratando-se de mais-valias relativas a bens não reintegráveis, a opção diz respeito apenas à parte da mais-valia que não é objecto de diferimento por 10 anos (vide ponto 1.2.1 da presente circular e exemplos n.ºs 6 e 7).

Nos termos da alínea c) do n.º 7 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000, não se aplica o regime do actual artigo 45.º do Código do IRC quando o reinvestimento a que se refere o n.º 1 deste artigo se tenha verificado no exercício anterior ao da realização, ou seja, no exercício de 2000.

### **ANEXO À CIRCULAR N.º 7/2002 EXEMPLOS MAIS-VALIAS REALIZADAS ANTES DE 2001**

#### **EXEMPLO 1 REINVESTIMENTO EM BENS REINTEGRÁVEIS**

Mais-valia fiscal realizada (em 1999) e não tributada -1000

Reinvestimento (em 2001) - 1500

Período de vida útil - 4 anos

Valor de realização (em 2003) - 400

Coefficiente de correcção monetária (hipotético) - 1,05

\*O sujeito passivo, na declaração anual referente ao exercício de 1999, declarou a intenção de reinvestir todo o valor de realização

- Cálculo das reintegrações fiscais relativas ao bem objecto de reinvestimento:

$$RF = (VA - MVImp) \times \text{taxa} = (1500 - 1000) \times 25\% = 125$$

- Cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal realizada em 2003:

$$MVF = VR - (VA - MVImp - RF) \times \text{Coef} = 400 - (1500 - 1000 - 125) \times 1,05 = 400 - 262,5 = 137,5$$

- Tributação da mais-valia fiscal no exercício de 2003:

137,5 => De acordo com o regime em vigor neste exercício

#### **EXEMPLO 2 REINVESTIMENTO EM BENS NÃO REINTEGRÁVEIS**

##### ***Opção pelo regime da Lei n.º 30-G/2000***

Mais-valia fiscal realizada (em 1999) e não tributada - 1 000

Reinvestimento (em 2001) - 1 500

Valor de realização (em 2003) - 2 000

Coeficiente de correcção monetária (hipotético) - 1,05

\* O sujeito passivo, na declaração anual referente ao exercício de 1999, declarou a intenção de reinvestir todo o valor de realização

• Cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal realizada em 2003:

$$MVF = VR - (VA - MVImp) \times Coef = 2000 - (1500 - 1000) \times 1,05 = 2000 - 525 = 1475$$

• Tributação da mais-valia fiscal:

$$1475 - 1000 \times 1,05 = 1050$$

1050 : 10 = 105 => Valor a incluir no lucro tributável dos exercícios de 2003 a 2012

1475 - 1050 = 425 (Mais-valia fiscal que se obteria em 2003 se não houvesse a mais-valia fiscal imputada)

425 x 50% = 212,5 => Valor a tributar de acordo com o regime em vigor no exercício de 2003

### EXEMPLO 3

#### REINVESTIMENTO EM BENS NÃO REINTEGRÁVEIS

##### **Opção pelo regime da Lei n.º 30-G/2000**

Mais-valia fiscal realizada (em 1999) e não tributada - 1 000

Reinvestimento (em 2001) - 1 500

Valor de realização (em 2003) - 800

Coeficiente da correcção monetária (hipotético) - 1,05

\* O sujeito passivo, na declaração anual referente ao exercício de 1999, declarou a intenção de reinvestir todo o valor de realização

• Cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal realizada em 2003:

$$MVF = VR - (VA - MVImp) \times Coef = 800 - (1500 - 1000) \times 1,05 = 800 - 525 = 275$$

• Tributação da mais-valia fiscal:

$$275 - 1000 \times 1,05 = 1050 \text{ (mais-valia fiscal imputada corrigida do coeficiente)}$$

275 - 1050 = - 775 (menos-valia fiscal se não houvesse a mais-valia fiscal imputada)

275 : 10 = 27,5 => Valor a incluir no lucro tributável dos exercícios de 2003 a 2012

### EXEMPLO 4

#### REINVESTIMENTO EM BENS NÃO REINTEGRÁVEIS

##### **Opção pelo regime da Lei n.º 30-G/2000**

Mais-valia fiscal realizada (em 1999) e não tributada - 1 000

Reinvestimento (em 2001) - 1 500

Valor de realização (em 2003) - 400

Coeficiente de correcção monetária (hipotético) - 1,05

\* O sujeito passivo, na declaração anual referente ao exercício de 1999, declarou a intenção de reinvestir todo o valor da realização

• Cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal realizada em 2003:

$$MVF = VR - (VA - MV Imp) \times Coef = 400 - (1500 - 1000) \times 1,05 = 400 - 525 = 125$$

• Tratamento fiscal da menos valia:

$$-125 > 1000 \times 1,05 = 1050 \text{ (mais-valia fiscal imputada corrigida do coeficiente)}$$

>- 125 - 1050 = - 1175 (menos-valia fiscal se não houvesse a mais-valia imputada)

=> O valor de 125 é deduzido na base tributável do exercício de 2003

**EXEMPLO 5**  
**REINVESTIMENTO EM BENS NÃO REINTEGRÁVEIS**

**Opção pelo regime da Lei n.º 109-B/2001**

Mais-valia fiscal realizada (em 1999) e não tributada - 1 000

Reinvestimento (em 2001) - 1 500

Valor de realização (em 2003) - 2 000

Coefficiente de correcção monetária (hipotético) - 1,05

- Tributação da mais-valia fiscal realizada em 1999 (antes de 2001.01.01):
- O sujeito passivo opta por incluir 500 (1000 x 50%) no lucro tributável relativo a 2002.

Nota: Esta opção não é prejudicada pelo facto de, posteriormente, não ser efectuado o reinvestimento do valor de realização obtido em 2003.

- Cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal realizada em 2003:

$$MVF = VR - VA \times \text{Coef} = 2000 - 1500 \times 1,05 = 2000 - 1575 = 425$$

- Tributação da mais-valia fiscal em 2003:

425 => Valor a tributar de acordo com o regime fiscal em vigor no exercício de 2003

**EXEMPLO 6**  
**REINVESTIMENTO EM BENS REINTEGRÁVEIS**

Mais-valia fiscal realizada (em 1999) e não tributada - 1 000

Reinvestimento em 1999 - 1 500

Período de vida útil - 4 anos

Valor de realização (em 2001) - 800

Coefficiente de correcção monetária -1,03

\* O sujeito passivo, na declaração anual relativa ao exercício de 1999, declarou a intenção de reinvestir todo o valor de realização

- Cálculo das reintegrações fiscais respeitantes ao bem objecto de reinvestimento:

$$RF = (VA - MV\text{Imp}) \times \text{taxa} = (1500 - 1000) \times 25\% = 125$$

- Cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal realizada em 2001:

$$MVF = VR - (VA - MV\text{Imp} - RF) \times \text{Coef} = 800 - (1500 - 1000 - 250) \times 1,03 = 800 - 257,5 = 542,5$$

- Tributação da mais-valia fiscal (opções):

=> Pelo regime da Lei n.º 30-G/2000

542,5 : 5 = 108,5 => Valor a incluir no lucro tributável dos exercícios de 2001 a 2005

=> Pelo regime da Lei n.º 109-B/2001

542,5 x 50% => 271,5 Valor a incluir no lucro tributável do exercício de 2001

**EXEMPLO 7**  
**REINVESTIMENTO EM BENS NÃO REINTEGRÁVEIS**

Mais-valia fiscal realizada (em 1999) e não tributada - 1 000

Reinvestimento em 1999 - 1 500

Valor de realização (em 2001) - 1 700

Coefficiente de correcção monetária - 1,03

\* O sujeito passivo, na declaração anual referente ao exercício de 1999, declarou a intenção de reinvestir a totalidade do valor de realização

- Cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal realizada em 2001:

$$MVV = VR - (VA - MVImp) \times Coef = 1700 - (1500 - 1000) \times 1,03 = 1700 - 515 = 1185$$

• Tributação da mais-valia fiscal:

$$1185 - 1000 \times 1,03 = 1030$$

1030 : 10 = 103 => Valor a incluir no lucro tributável dos exercícios de 2001 a 2010

$$1185 - 1030 = 155$$

Opções de tributação:

=> Regime da Lei n.º 30-G/2000

155 : 5 = 31 => Valor a incluir no lucro tributável relativo aos exercícios de 2001 a 2005

=> Regime da Lei n.º 109-B/2001

155 x 50% = 77,5 => Valor a incluir no lucro tributável do exercício de 2001

## RESUMO DAS MAIS VALIAS

Regime	Até 31.12.2000	De 1.1.2001 a 31.12.2001	De 1.1.2002 a 31.12.2002	A partir de 1.1. 2003
<b>Forma de tributação</b>	Tributação diferida, através da amortização dos bens objecto de reinvestimento	Tributação diferida em 5 exercícios, com início no da realização, via acréscimo ao Q. 07 de 1/5 do saldo positivo entre as mais e menos valias	Tributação parcial, através acréscimo ao Q. 07 de 50% do saldo positivo entre as mais e menos valias	Tributação parcial, através acréscimo ao Q. 07 de 50% do saldo positivo entre as mais e menos valias
<b>Prazo do reinvestimento</b>	Até ao fim do 3.º exercício seguinte ao da realização	No próprio exercício, no exercício anterior ou até ao fim do 2º exercício seguinte ao da realização	No próprio exercício, no exercício anterior ou até ao fim do 2º exercício seguinte ao da realização	No próprio exercício, no exercício anterior ou até ao fim do 2º exercício seguinte ao da realização
<b>Natureza do reinvestimento</b>	Em Imobilizado Corpóreo	Em Imobilizado Corpóreo	Os valores de realização do Imobilizado corpóreo e do imobilizado financeiro podem ser reinvestidos em Imobilizado corpóreo e imobilizado financeiro, respectivamente	Os valores de realização do imobilizado financeiro podem ser reinvestidos também em imobilizado corpóreo
<b>Consequências do não reinvestimento</b>	Acréscimo ao IRC liquidado do terceiro exercício posterior ao da realização, do imposto que deixou de ser pago, acrescido de juros compensatórios, ou correcção do prejuízo fiscal	Inclusão nos proveitos ou ganhos do segundo exercício seguinte ao da realização, da parte da mais-valia ainda não incluída no lucro tributável, majorada de 15%.	Inclusão nos proveitos ou ganhos do segundo exercício seguinte ao da realização, da parte da mais-valia ainda não incluída no lucro tributável, majorada de	Inclusão nos proveitos ou ganhos do segundo exercício seguinte ao da realização, da parte da mais-valia ainda não incluída no lucro tributável, majorada de

	consoante o caso.		15%.	15%.
<b>Abrangência</b>	<b>Mais valias geradas por alienação do immobilizado corpóreo</b>	<b>Idem</b>	<b>Mais valias geradas por alienação do immobilizado corpóreo e financeiro</b>	<b>Idem</b>

**Circular 7/2004 - DSIRC  
2004-Mar-30**

**Regime Fiscal das Sociedades Gestoras de Participações Sociais e Sociedades de Capital de Risco**

**Razão das Instruções**

1. Tendo-se levantado dúvidas sobre o regime fiscal aplicável às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) e às sociedades de capital de risco (SCR), previsto no art. 31.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Lei do OE para 2003), sanciona-se o seguinte entendimento:

Regime previsto no n.º 2 do art. 31.º do EBF

2. A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, veio alterar o regime fiscal aplicável às mais-valias e às menos-valias realizadas pelas SGPS e pelas SCR consagrado no art. 31.º do EBF, dispondo o n.º 2 deste preceito que "as mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS e pelas SCR mediante a transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição, não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades".

**Regime previsto no n.º 3 do art. 31.º do EBF**

3. O n.º 3 do mesmo artigo, tendo a natureza de uma norma anti-abuso, afasta a aplicação do regime previsto no n.º 2 relativamente "às mais-valias realizadas e aos encargos financeiros suportados quando as partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do art. 58.º do Código do IRC, ou entidades com domicílio, sede ou direcção efectiva em território sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação e tenham sido detidas, pela alienante, por período inferior a três anos e, bem assim, quando a alienante tenha resultado de transformação de sociedade à qual não fosse aplicável o regime previsto naquele número relativamente às mais-valias das partes de capital objecto de transmissão, desde que, neste último caso, tenham decorrido menos de três anos entre a data da transformação e a data da transmissão."

**Aplicação temporal do novo regime**

4. O n.º 5 do art. 38.º da Lei n.º 32-B/2002, por sua vez, prescreve que "a alteração introduzida no art. 31.º do EBF aplica-se às mais-valias e às menos-valias realizadas nos períodos de tributação que se iniciem após 1 de Janeiro de 2003, sem prejuízo de se continuar a aplicar, relativamente à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001, o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 7 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ou, em alternativa, no n.º 8 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro."

5. Assim, no que concerne ao âmbito de aplicação temporal do novo regime e no que respeita, concretamente, aos encargos financeiros, o mesmo é aplicável aos encargos financeiros suportados nos períodos de tributação iniciados após 1 de Janeiro de 2003, ainda que sejam relativos a financiamentos contraídos antes daquela data.

Exercício em que deverão ser feitas as correcções fiscais dos encargos financeiros

6. Relativamente ao exercício em que deverão ser desconsiderados como custos, para efeitos fiscais, os encargos financeiros, dever-se-á proceder, no exercício a que os mesmos disserem respeito, à correcção fiscal dos que tiverem sido suportados com a aquisição de participações que sejam susceptíveis de virem a beneficiar do regime especial estabelecido no n.º 2 do art. 31.º do EBF, independentemente de se encontrarem já reunidas todas as condições para a aplicação do regime especial de tributação das mais-valias. Caso se conclua, no momento da alienação das participações, que não se verificam todos os requisitos para aplicação daquele regime, proceder-se-á, nesse exercício, à consideração como custo fiscal dos encargos financeiros que não foram considerados como custo em exercícios anteriores.

Método a utilizar para efeitos de afectação dos encargos financeiros às participações sociais

7. Quanto ao método a utilizar para efeitos de afectação dos encargos financeiros suportados à aquisição de participações sociais, dada a extrema dificuldade de utilização, nesta matéria, de um método de afectação directa ou específica e à possibilidade de manipulação que o mesmo permitiria, deverá essa imputação ser efectuada com base numa fórmula que atenda ao seguinte: os passivos remunerados das SGPS e SCR deverão ser imputados, em primeiro lugar, aos empréstimos remunerados por estas concedidos às empresas participadas e aos outros investimentos geradores de juros, afectando-se o remanescente aos restantes activos, nomeadamente participações sociais, proporcionalmente ao respectivo custo de aquisição.

### **Exemplo**

#### 8. Exemplo

Consideremos os seguintes valores activos e passivos (em euros) que constituem o balanço de uma SGPS:

Valores activos

Empréstimos concedidos remunerados - 50 000

Partes de capital (custo de aquisição) - 20 000

Outros activos - 10 000

Valores passivos

Empréstimos obtidos remunerados - 90 000

De acordo com o ponto 7, temos:

- Passivos remunerados imputáveis aos empréstimos concedidos remunerados: 50 000
- Passivos remunerados imputáveis aos restantes activos:

$$90\ 000 - 50\ 000 = 40\ 000$$

- Passivos remunerados imputáveis às partes de capital:

$$40\ 000 \text{ ----- } 30\ 000$$

$$20\ 000 \text{ ----- } x \ x = 26\ 666,70$$

- Supondo que os encargos financeiros suportados no exercício ascenderam a € 1 800, a parcela dos encargos imputável às partes de capital será:

$$90\ 000 \text{ ----- } 1\ 800$$

$$26\ 666,70 \text{ ----- } x \ x = 533,30$$

### **Determinação do regime fiscal aplicável às mais-valias e menos-valias**

9. Para efeitos da determinação do regime fiscal concretamente aplicável às mais-valias e às menos-valias realizadas com a alienação de participações sociais (art. 31.º do EBF ou art. 23.º, 42.º e 43.º a 45.º todos do Código do IRC), deverá efectuar-se uma análise casuística de cada operação e subsequente agrupamento das mais-valias e menos-valias de acordo com o respectivo enquadramento legal.

Aquisição das partes de capital a uma entidade sujeita a um regime especial de tributação

10. Face ao disposto no n.º 3 do art. 31.º do EBF, é afastada a aplicação do regime especial relativo às mais-valias e aos encargos financeiros sempre que as partes de capital alienadas tenham sido adquiridas, entre outras situações, a uma entidade sujeita a um regime especial de tributação e tenham sido detidas por um período inferior a três anos, o que se deverá considerar verificado, nomeadamente, sempre que a aquisição das partes de capital tenha sido efectuada a outra SGPS ou SCR.

*Havendo lugar a reinvestimento dos valores de realização nos termos do artigo 45º do Código do IRC, será acrescida apenas 50% da mais-valia fiscal.*

*Neste caso, deverá ser preenchido o Quadro 10 do Anexo A da Declaração Anual de informação contabilística e fiscal, com vista ao controlo do reinvestimento.*

### **EXEMPLO**

Para um dado bem alienado no exercício de 2002, temos:

Ano de aquisição: 1998

Valor de aquisição: 10.000

Ano de alienação: 2002

Valor de realização: 6.000

Taxa de amortização (conforme Decreto Regulamentar 2/90): 20%

Coefficiente: 1,10

Amortizações praticadas:

1998 - 2.000

1999 - 500

2000 - 500

2001 - 2.000

TOTAL – 5.000

Cálculo da mais-valia contabilística:

€ 6.000 – (10.000 – 5.000) = €1.000 (valor a **deduzir no campo 229**)

Cálculo da mais-valia fiscal:

$6.000 - (10.000 - 6.000) \times 1,10 = 6.000 - 4.400 = 1.600$  (logo, caso exista intenção de reinvestir o valor de realização, será de **acrescer 800**)

### **Campo 225**

*Este campo será utilizado sempre que seja necessário efectuar algum acréscimo que não esteja expressamente previsto nos campos 205 a 224 e 251 a 256 do Quadro 07.*

*Sempre que seja utilizado este campo, deverá juntar-se ao Dossier Fiscal nota explicativa dos cálculos que serviram de base aos acréscimos efectuados.*

### **Campo 226**

*Soma dos campos 204 a 225 e 251 a 256.*

## **A DEDUZIR**

A DEDUZIR	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE [art.º 6.º]	227	.	.	,
	Redução de provisões tributadas	228	.	.	,
	Mais-valias contabilísticas	229	.	.	,
	Menos-valias fiscais [art.º 43.º]	230	.	.	,
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	231	.	.	,
	Rendimentos nos termos do artigo 46.º	232	.	.	,
	Actualização de encargos de explorações silvícolas [art.º 18.º, n.º 6]	233	.	.	,
	Benefícios fiscais	234	.	.	,
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial [art.º 18.º, n.º 7]	235	.	.	,
	40% das realizações de utilidade social [art.º 40.º, n.º 9]	236	.	.	,
	Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados	272	.	.	,
	Impostos diferidos	273	.	.	,
		237	.	.	,
	SOMA [campos 227 a 237]	238	.	.	,

### **Campo 227**

#### **Prejuízo fiscal imputado por A.C.E's ou A.E.I.E's**

*Nos termos do artigo 6.º do CIRC as ACE's ou AEIE's imputam aos seus membros pessoas colectivas os seus lucros ou prejuízos fiscais apurados nos termos do Código, pelo que, no caso de haver prejuízos, as pessoas colectivas sócias devem deduzir ao seu lucro contabilístico os referidos prejuízos imputados pelas citadas entidades, em virtude da aplicação do regime da transparência fiscal previsto no mesmo artigo.*

### **Campo 228**

#### **Redução de Provisões tributadas**

*A redução de provisões é deduzida ao lucro contabilístico para efeitos da determinação do lucro tributável, tal como já anteriormente acontecia para efeitos da Contribuição Industrial.*

*São deduzidas neste campo as reduções de provisões não tributadas, contabilizadas na conta 796 – "reduções de amortizações e provisões".*

*Esta dedução visa evitar uma dupla tributação que ocorreria no período em que as mesmas tinham sido tributadas ou no período em que se efectuava a sua redução ou reposição.*

## **Campo 229**

### **Mais-Valias contabilísticas**

*As mais e as menos valias contabilísticas não relevam para efeitos fiscais, razão pela qual as mais valias contabilísticas são abatidas neste campo e as menos valias contabilísticas são acrescidas no campo 216, dado que já influenciaram os resultados aquando do seu apuramento.*

## **Campo 230**

### **Menos - valias fiscais**

*O art. 43.º dá-nos o conceito de mais-valias e menos-valias fiscais, definindo como tais os ganhos obtidos voluntariamente ou as perdas sofridas relativamente a elementos do activo imobilizado mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, num conceito mais alargado, os derivados de sinistros e os resultantes da afectação permanente dos mesmos elementos a fins alheios à actividade exercida.*

## **Campo 231**

### **Restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativa para impostos**

*São indicados neste campo os impostos que não foram considerados custo fiscal no exercício da sua contabilização ou seja os que foram acrescidos no campo 211.*

*A restituição de impostos não dedutíveis e/ou o excesso de estimativa para impostos afectam positivamente o resultado líquido do exercício, pois encontram-se contabilizados em contas de proveitos: 791 – restituição de impostos e 7981 – excesso de estimativa para impostos, servindo pois este campo para neutralizar esse efeito.*

## **Campo 232**

### **Rendimentos nos termos do artigo 46º**

*Este campo tem por objectivo eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos.*

*O nº 1 do artigo 46º do Código do IRC prevê a dedução ao lucro tributável dos rendimentos incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva em território português, sujeitas e não isentas de IRC ou sujeitas ao imposto especial de jogo, nas quais o sujeito passivo detenha directamente uma participação de capital não inferior a 10%, e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros.*

*O nº 2 do mesmo artigo também permite a mesma dedução para os rendimentos de participações sociais, independentemente da percentagem e do prazo, nas seguintes sociedades: sociedades de capital de risco, sociedades de desenvolvimento regional, sociedades de investimento, sociedades financeiras de corretagem.*

*Caso não se encontrem preenchidos os requisitos do nº 1, a dedução será apenas de 50%.*

### **EXEMPLO**

Uma sociedade recebeu no ano 2003, 1.400 de dividendos distribuídos por outra sociedade na qual participa em 5% há mais de 2 anos.

Cálculo da dedução:

- Conforme nº 7 do artigo 46º do CIRC:  $50\% \times 1.400 = 700$  (valor a deduzir no campo 232).

### **Artigo 46.º nº 1 e 2**

1 - Para efeitos de 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 por entidades com sede ou direcção efectiva no mesmo território, sujeitas e não isentas de IRC ou sujeitas ao imposto referido no artigo 7.º, nas quais o sujeito passivo detenha directamente uma participação no capital não inferior a 25% e desde que esta participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante os dois anos anteriores 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 capital de risco;
- b) Sociedades de desenvolvimento regional;
- c) Sociedades de fomento empresarial;
- d) Sociedades de investimento;
- e) Sociedades financeiras de corretagem.

## **Campo 233**

### **Actualização de encargos de explorações silvícolas**

*Este campo só deve ser preenchido por empresas silvícolas e destina-se à indicação do acréscimo resultante da actualização, pelos coeficientes de desvalorização da moeda, da parte dos encargos plurianuais correspondentes à percentagem que a extracção efectuada no exercício representa na produção total.*

### **Artigo 18.º**

#### **Periodização do lucro tributável**

6 - A parte dos encargos das explorações silvícolas plurianuais suportados durante o ciclo da produção equivalente à percentagem que a extracção efectuada no exercício represente, na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em exercício anterior, é actualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 44.º

## **Campo 234**

### **Benefícios Fiscais**

*São indicados neste campo os Benefícios Fiscais que operam por dedução ao rendimento, os quais serão discriminados no Quadro 04 do Anexo F da Declaração Anual de informação contabilística e fiscal.*

## QUADRO SÍNTESE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE IRC DEDUÇÕES AO RENDIMENTO

Artigo 59º do EBF	50% dos dividendos de acções adquiridas no âmbito de privatizações
Alínea b) do nº 14 do artigo 22º do EBF	Fundos de fundos de investimento
DL 74/99 de 16-3	Majorações nos termos do Estatuto do Mecenato
Artigo 17º do EBF	Criação de emprego para jovens
Artigo 51º do EBF	Utilização de inventário permanente
Artigo 41º do CIRC	Majoração de quotizações empresariais

### Artigo 17.º EBF

#### Criação de empregos para jovens

1 -Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2 -Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado. (Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE)

3 -A majoração referida no n.º 1 tem lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

### FICHA DOUTRINÁRIA

**Assunto: Criação Líquida de Postos de Trabalho**

**Processo: 1498/2006, despacho de 26.09.2006 do DG**

Conteúdo: A majoração a que se refere o nº1 do artigo 17º do EBF, relativa à criação líquida de emprego para jovens, origina, para a entidade empregadora, a dedução dos custos suportados com o trabalhador admitido, em valor correspondente a 150%, ao longo dos cinco anos a contar do início da vigência do contrato.

Deste modo, o prazo de 5 anos a que se refere o nº3 do artigo 17º do EBF pode reflectir-se em 6 exercícios económicos, sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício económico.

**Despacho SEAF de 1999/03/05 - informação nº 176/99 DSIRC:**

O incentivo fiscal à criação de emprego para jovens só terá aplicabilidade às remunerações do trabalho prestado no exercício que se inicie após a entrada em vigor do OE/99; .

O conceito de criação líquida de postos de trabalho corresponde à diferença positiva entre o número de contratações efectuadas e o número de saídas num exercício, fazendo-se a aferição das mesma no final de cada exercício.

Nesse cômputo só entram os trabalhadores com idade não superior a 30 anos.

**Despacho SDG de 2004/06/09 - processo nº 1016/04 DSIRC:**

A nova redacção do nº 2 do artigo 17º do EBF apresenta-se menos favorável do que a anterior, pelo que, por força do disposto no n.º 1 do artigo 10º do EBF, a redacção agora em vigor só terá aplicabilidade relativamente aos encargos suportados com a criação líquida de emprego ocorrida a partir do exercício de 2003.

Relativamente aos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho ocorrida nos exercícios anteriores, mantém-se o direito ao benefício fiscal que era conferido pela anterior redacção.

**EXEMPLO DE APLICAÇÃO**

O Quadro de Pessoal da sociedade “Queremos Incentivos, SA” apresenta em 2004, dois funcionários que reúnem as condições referidas no artigo 17º do EBF:

Funcionário A – admitido em 2001

Funcionário B – admitido em 2004

- ambos geram € 800,00 de encargos mensais para a empresa

**cálculo do benefício:**

Funcionário A –  $800 \times 14 \times 50\% = € 5.600,00$

Funcionário B –  $800 \times 14 \times 50\% = € 5.600,00$ , com o limite de € 5.118,40

- Total do benefício:  $€ 5.600,00 + € 5.118,40 = € 10.718,40$

**Artigo 41.º**

**Quotizações a favor de associações empresariais**

1 - É considerado custo ou perda do exercício, 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% o do volume de negócios respectivo.

### **Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial**

*O método da equivalência patrimonial consiste em reflectir no activo da participante as variações verificadas nos capitais próprios da participada. Assim a participação é registada pelo custo de aquisição, sendo posteriormente ajustada face às variações ocorridas nos capitais próprios da participada.*

*Neste campo serão deduzidos os proveitos ou ganhos que resultem da aplicação do método de equivalência patrimonial e que tenham afectado os resultados do exercício, nos termos do n.º 7 do artigo 18º do Código do IRC.*

### **Campo 236**

#### **40% das Realizações de utilidade social**

*Nos termos do n.º 9 do artigo 40º do Código do IRC, os custos relativos à manutenção de creches, lactários e jardins-de-infância, em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são imputados, para efeitos de determinação do lucro tributável, em mais 40% da quantia efectivamente despendida, sendo este acréscimo efectuado neste campo.*

#### **Artigo 40.º n.ºs 1 e 9**

##### **Realizações de utilidade social**

1 - São também considerados custos ou perdas do exercício os gastos suportados com a 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.

9 - Aos custos referidos no n.º 1, quando se reportem à manutenção de creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são imputados, para efeitos de determinação do lucro tributável, mais 40% da quantia efectivamente despendida.

### **Campo 272**

#### **Reversão de ajustamentos de valores de activos tributados**

*O Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro - o qual transpôs para a ordem jurídica interna a Directiva 2003/51/CE- cuja publicação visa assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as Normas Internacionais de Contabilidade - alterou o POC, nomeadamente o seu nº 2.9 do capítulo 2 e aditado ao mesmo o nº 2.12, pelo que relativamente às provisões estas passaram a designar-se:*

- *Ajustamentos de valores activos, se visam reconhecer as diferenças entre quantias registadas a custo histórico e as quantias decorrentes da avaliação a preços de mercado, se inferior*
- *Provisões, se têm por objecto reconhecer 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.*

*A declaração modelo 22 foi adaptada em conformidade com esta nova nomenclatura, tendo sido introduzidos novos campos no Quadro 07 (campos 270 e 272), no modelo*

cuja entrada em vigor ocorreu em 2006. Refira-se contudo que as alterações introduzidas no impresso não reflectem qualquer mudança no tratamento fiscal das provisões, mantendo-se até à presente data todas as regras de dedução anteriormente em vigor.

### **Campo 273**

#### **Impostos diferidos**

Sempre que tenham sido contabilizados impostos diferidos, ao abrigo da Directriz Contabilística nº 28, deverão ser utilizados os campos 271 e 273, respectivamente

### **Campo 237**

Linha em branco

### **Campo 238**

Soma dos campos 227 a 237

PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS [Se 238 > 226] (A transportar para os Campos 301, 312 e/ou 323 do Quadro 09)	239	.	.	,
LUCRO TRIBUTÁVEL [Se 226 ≥ 238] (A transportar para os Campos 302, 313 e/ou 324 do Quadro 09)	240	.	.	,

### **Campo 239 e 240**

Se a diferença algébrica dos campos 226 e 238 der resultado negativo, haverá prejuízo para efeitos fiscais, caso contrário lucro tributável que será transportado para o campo 301 do Quadro 9 para apuramento da matéria colectável.