



**ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU**

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

Campus Politécnico - Repeses - 3500 VISEU Telefone: 232.480.500 Fax: 232.424.651
E-mail: dgest@mail.estv.ipv.pt Site: www.estv.ipv.pt

FISCALIDADE DE EMPRESA I

**Cursos de “Gestão de Empresas” e de “Contabilidade e Administração”
Ano 2005**

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS
PESSOAS COLECTIVAS - IRC**

INCIDÊNCIA

TEXTO 2

Baseado em documentação da DGCI, na legislação fiscal e nas experiências lectivas dos últimos anos

Docentes:

Dr António Vítor Almeida Campos

Dr Carlos Manuel Freitas Lázaro

ÍNDICE

Incidência do IRC	3
1. Incidência pessoal	5
1.1. As pessoas colectivas	5
Sociedades comerciais	6
Sociedades civis	6
Cooperativas	7
Empresas públicas	7
Demais pessoas colectivas de direito público e privado	7
1.2. Sede e direcção efectiva da pessoa colectiva	7
1.3. Outros sujeitos passivos	8
1.4. Resumo da incidência pessoal	9
2. Incidência real	10
2.1. Base do imposto	10
Lucro	10
Estabelecimento estável	11
Rendimento global e os rendimentos das diversas categorias do IRS	11
2.2. Resumo da incidência real	12
3. Extensão da obrigação de imposto	12
3.1. Âmbito da sujeição	13
3.2. Rendimentos obtidos em território português	13
3.3. Resumo da extensão da obrigação de imposto	14
4. Período de Tributação	15
4.1. Resumo do período de tributação	16
5. Transparência Fiscal	16
5.1. Objectivos e obrigatoriedade do regime	16
Sociedades civis não constituídas sob a forma de sociedade	17
Sociedades de profissionais	17
Sociedades de simples administração de bens	17
Grupo familiar	17
5.2. As entidades transparentes e a tributação	17
5.3. Resumo do regime de transparência fiscal	18
6. Isenções	19
6.1. Isenção tributária e exclusão tributária	19
6.2. Benefícios fiscais	19
6.3. Isenções pessoais	19
6.3.1. No Código do IRC	19
6.3.2. No Estatuto dos Benefícios Fiscais	20
6.4. Isenções reais	20
6.4.1. No Código do IRC	20
6.4.2. No Estatuto dos Benefícios Fiscais	21
6.5. Outros benefícios	22
6.5.1. Projectos de Investimento	22
6.5.2. Cooperativas	22
6.5.3. Incentivos fiscais às microempresas e à interioridade	23
6.5.4. Criação de empregos para jovens	23
6.5.5. Utilização de inventário permanente de existências	24
6.5.6. Crédito fiscal por investimento em bens do activo immobilizado corpóreo para protecção ambiental	24
6.5.7. Outros Incentivos	24
Micro e pequenas e médias empresas	25
Crédito fiscal ao investimento	26
Crédito fiscal à investigação e desenvolvimento	26

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - IRC

Incidência do IRC

O Código do IRC (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*), aprovado pelo DL 442-B/88, de 30 de Novembro, entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989. Tendo surgido na sequência da reforma fiscal iniciada na década de 80, sobre a tributação global do rendimento, procurou-se através deste imposto criar um sistema de tributação unitária do rendimento das pessoas colectivas.

O conceito de rendimento global que aqui se pretende tributar assenta na teoria do rendimento acréscimo ou incremento patrimonial que consiste na diferença entre o valor do património no início e no fim do período de tributação, incluindo as mais-valias e outros ganhos fortuitos (*por exemplo, os subsídios não destinados à exploração ou as indemnizações*). Trata-se de uma noção extensiva do rendimento que procura tributar o rendimento real e efectivo das empresas, o que é aliás um princípio de imperativo constitucional (*artº 104, nº 2, Constituição da República Portuguesa*).

Se atendermos às características específicas deste imposto, poderemos afirmar que se trata de um imposto:

- sobre o rendimento - por contrapartida aos impostos existentes sobre a despesa (*exemplo: IVA*) e sobre o património (*exemplo: Contribuição Autárquica*)
- directo - se atendermos ao critério económico poderemos dizer que o IRC é um imposto directo na medida que incide sobre a manifestação directa ou imediata da capacidade contributiva, isto é, incide directamente sobre os rendimentos obtidos
- real - porque visa a tributação dos rendimentos das pessoas colectivas sem atender à sua situação pessoal (*princípio da tributação dos rendimentos reais*)
- periódico - porque se renova nos sucessivos períodos de tributação, que normalmente são anuais, dando origem, consequentemente, a sucessivas obrigações tributárias anuais independentes umas das outras, ou seja, tributa situações ou actividades que duram no tempo, dando origem a liquidações periódicas
- estadual - porque é o Estado o sujeito activo da relação jurídico-tributária
- proporcional - já que a taxa se mantém constante, independentemente da matéria colectável apurada pelo contribuinte (*taxa única, em que a colecta de imposto é proporcional à matéria colectável*)
- global - porque incide sobre um conjunto de rendimentos provenientes de diversas fontes
- principal - porque goza de autonomia quer ao nível normativo quer ao nível das relações tributárias concretas

O artº 1, CIRC consagra os pressupostos da incidência em IRC, dos quais a lei faz depender o surgimento da relação jurídica do imposto. Tais pressupostos são de natureza objectiva (*a obtenção de rendimentos*), subjectiva (*por um sujeito passivo*) e temporal (*no período de tributação*).

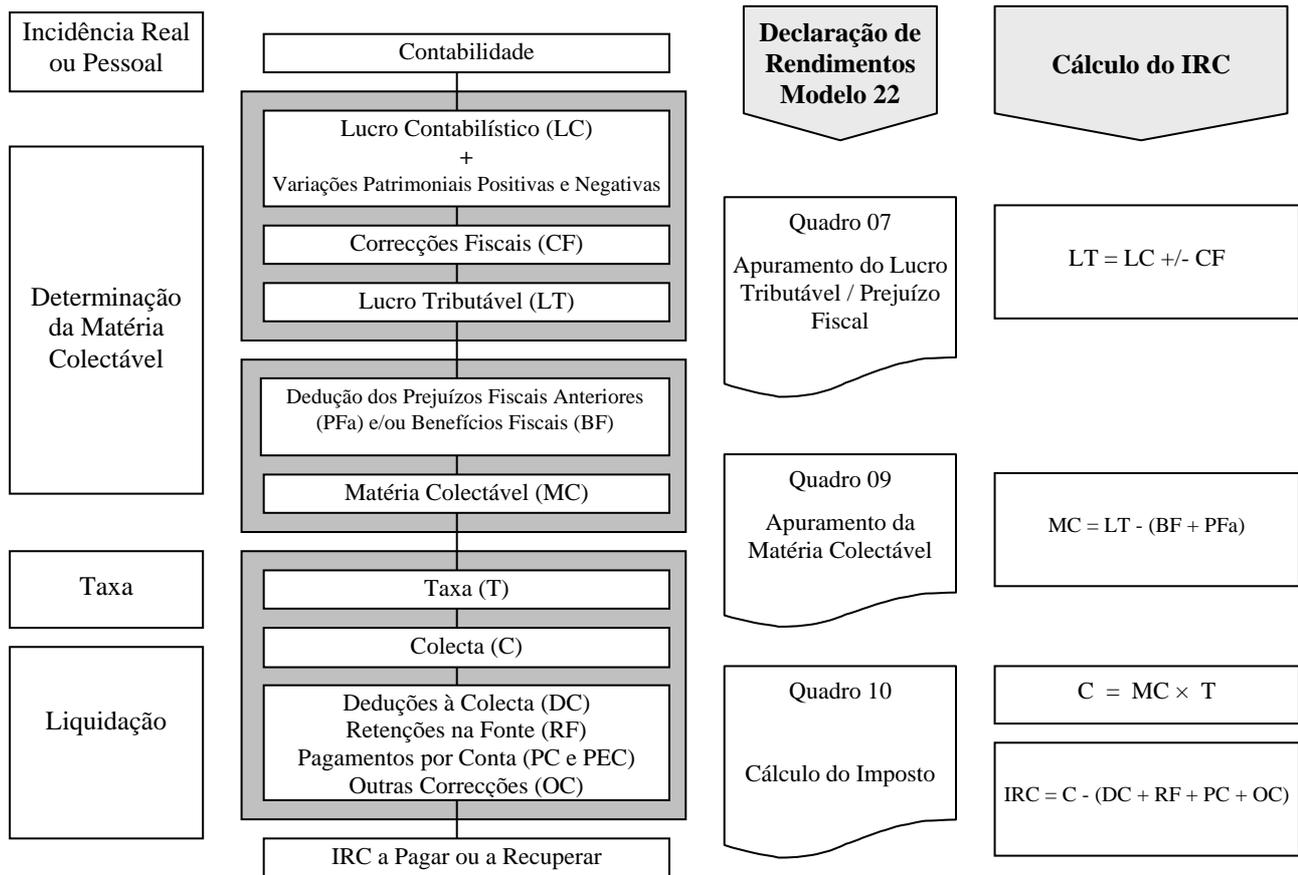
O âmbito da aplicação pessoal (*quem está sujeito a imposto*), vem previsto no artº 2, CIRC, a delimitação do objecto da sua incidência (*rendimentos obtidos pelo sujeito passivo*) é feita no artº 3, CIRC, e o período de tributação (*elemento temporal do facto tributário*) vem definido no artº 8, CIRC.

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos do Código do IRC (*artº 1, CIRC*).

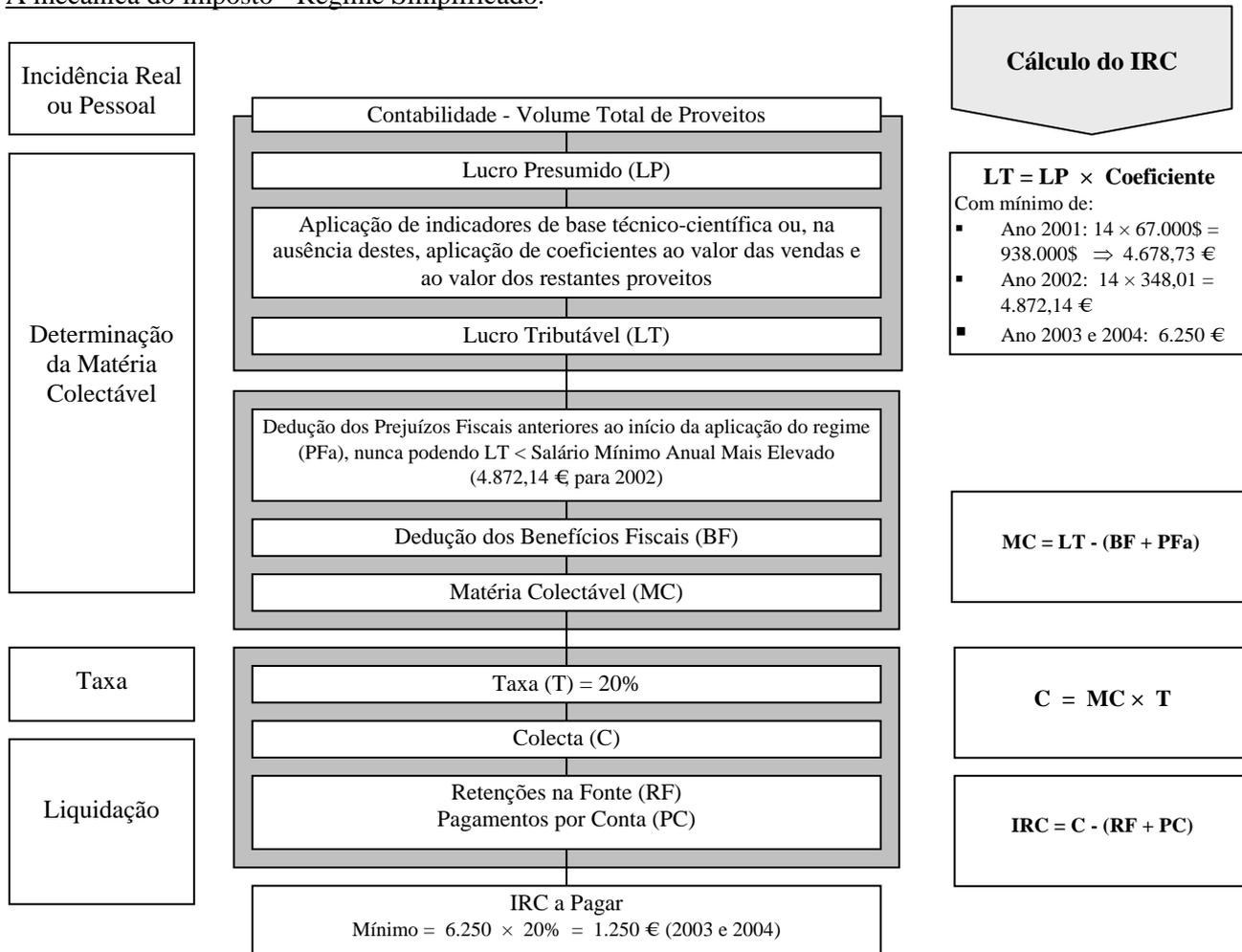
Com a Lei 30-G/2000 (*a actual Reforma Fiscal*) o Código do IRC passa a consagrar duas formas de tributação das empresas:

- Regime Geral (*de acordo com o princípio da tributação dos rendimentos reais*)
- Regime Simplificado (*de acordo com o princípio da tributação dos rendimentos presumíveis*)

A mecânica do imposto - Regime Geral:



A mecânica do imposto - Regime Simplificado:



1. Incidência pessoal

Se entendermos o sujeito passivo da relação jurídica tributária como sendo a pessoa ou a entidade titular de qualquer situação jurídica regulada pelo Direito Fiscal, então um sujeito passivo de IRC há-de ser a pessoa ou entidade sobre quem é susceptível de recair o dever de cumprir uma obrigação de natureza tributária imposta pelo Código do IRC, designadamente a obrigação principal - a obrigação do imposto.

A incidência pessoal está consignada no artº 2, CIRC, indicando o seu nº 1 as três categorias de sujeitos passivos, isto é, quem está sujeito a imposto.

Assim, estão sujeitas a IRC:

- a. as pessoas colectivas (*sociedades comerciais, sociedades civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas colectivas de direito público ou privado*) com sede ou direcção efectiva em território português, consideradas residentes
- b. as entidades desprovidas de personalidade jurídica com sede ou direcção efectiva em território português (*consideradas residentes*), cujos rendimentos não sejam tributáveis directamente em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou em imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas na titularidade das pessoas singulares ou colectivas que as integram, designadamente, as heranças jacentes, as sociedades e associações em personalidade jurídica, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial anteriormente ao registo definitivo
- c. as entidades com ou sem personalidade jurídica que não tenha sede nem direcção efectiva em território português (*consideradas não residentes*) e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)

Um dos primeiros pressupostos do âmbito da sujeição pessoal é o facto de, tal como o próprio nome indica (*IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*), serem pessoas colectivas.

No entanto, outros requisitos são necessários à sua distinção: o atributo da personalidade jurídica e o lugar onde se situa a sua sede ou direcção efectiva.

Para melhor qualificação destes sujeitos passivos, analisaremos (*ainda que em traços necessariamente gerais mas que reputamos de alguma utilidade*) os conceitos de pessoa colectiva, a sua natureza, os seus elementos e algumas das suas classificações.

Sujeito Passivo é a pessoa ou entidade sobre quem é susceptível de recair o dever de cumprir uma obrigação de natureza tributária (*artº 2, CIRC e artº 18º, LGT*), podendo ser:

- entidades residentes - com sede ou direcção efectiva no território português:
 - com personalidade jurídica - pessoas colectivas (*artº 2, nº 1, a, CIRC*)
 - sem personalidade jurídica (*e sem rendimentos tributáveis em sede de IRS*) - heranças jacentes, associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e sociedades irregulares (*artº 2, nº 1, b, CIRC*)
- entidades não residentes - sem sede ou direcção efectiva no território português, com estabelecimento estável ou não em Portugal (*artº 2, nº 1, c, CIRC*)

O conceito de residente, para efeitos de IRC, considera as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português (*artº 2º, nº 3, CIRC*).

1.1. As pessoas colectivas

Uma pessoa colectiva é uma organização constituída por um agrupamento de pessoas ou por um complexo patrimonial tendo em vista a prossecução dum interesse comum determinado e à qual a ordem jurídica atribui a susceptibilidade de ser titular de direitos e sujeito a obrigações.

Esta susceptibilidade de ser titular de direitos e sujeito de obrigações, designa-se por personalidade jurídica e, como tal, é própria de todas as pessoas jurídicas. Neste sentido, as pessoas colectivas complementam com as pessoas singulares ou físicas, toda a categoria das pessoas jurídicas. A personalidade jurídica, na medida em que constitui um atributo essencial da pessoa colectiva, surge no Código do IRC como um dos critérios para a definição da incidência pessoal ou subjectiva.

A par da personalidade existem outros elementos que pela sua importância na classificação das pessoas colectivas passaremos a destacar. São eles: o fim e o objecto.

Os fins das pessoas colectivas podem ser: desinteressados (*é o caso das associações de beneficência*) e interessados (*os quais revertem a favor dos membros da pessoa colectiva*). Por sua vez os fins interessados podem ser: não económicos (*culturais, desportivos, etc., como é o caso das associações recreativas*) e económicos (*é o caso de qualquer sociedade comercial*). Os fins interessados económicos podem ainda ser, consoante se traduzam ou não na obtenção de um saldo positivo normalmente expresso em moeda e sob a forma de lucro: lucrativos (*as sociedades comerciais*) e não lucrativos (*as associações de socorros mútuos*).

O objecto é o modo de acção através do qual a pessoa colectiva prossegue os seus fins. Tomando como exemplo a sociedade, vimos que o seu fim é sempre lucrativo, no entanto, pelo seu objecto, entende-se que o exercício de uma actividade económica pode revestir as mais diversas naturezas embora deva ser sempre determinado pelo contrato de sociedade. O objecto de uma sociedade, noção que nos interessa para a qualificação de sujeito passivo de IRC, constitui um dos elementos determinantes da distinção entre sociedades comerciais e sociedades civis.

Sociedade, significa a ligação de duas ou mais pessoas por um contrato, denominado contrato de sociedade. Contrato de sociedade é definido pelo artº 980, do Código Civil, como “aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa actividade económica, que não seja de fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa actividade”.

A sociedade é caracterizada por um elemento fundamental: o intuito lucrativo.

O exercício do comércio é o vector determinante para distinguir as sociedades civis das sociedades comerciais. As primeiras são as que não têm por fim a prática de actos de comércio, nem se constituíram sob a forma comercial (*reguladas pelo Código Civil - artº 980 e seguintes*). As sociedades comerciais estão actualmente reguladas no Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo DL 262/86, de 2 de Setembro.

Sociedades comerciais

As sociedades comerciais são comerciantes, a par dos comerciantes em nome individual ¹ (*artº 13, Código Comercial*). São sociedades comerciais as que tenham por objecto a prática de actos de comércio e adoptem o tipo de sociedade ²: por quotas, anónima, em nome colectivo, em comandita simples ou em comandita por acções.

O contrato de sociedade deve ser celebrado por escritura pública e dele devem constar, entre outros, os seguintes elementos: os nomes ou firmas dos sócios fundadores e outros dados de identificação destes, o tipo de sociedade, a firma da sociedade, a sede da sociedade, o capital social e a quota social e a natureza da entrada de cada sócio.

Para aquisição da personalidade jurídica das sociedades, não basta a realização da escritura pública, é, pois, imprescindível o registo definitivo do respectivo contrato na competente conservatória do registo comercial.

Com vista a permitir a apreciação anual da situação da sociedade, a lei consagra que os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas, relativos a cada ano civil; estes elementos devem ser apresentados e apreciados nos três primeiros meses de ano civil imediato.

Sociedades civis

Por exclusão de partes, as sociedades civis são aquelas que não têm por objecto a prática de actos comerciais ³ ou de qualquer dos tipos de actividade previstos no artº 230, do Código Comercial.

As sociedades civis podem adoptar qualquer um dos tipos societários já referidos, previstos para as sociedades comerciais. Neste caso designar-se-ão por sociedades civis sob forma comercial e estarão sujeitas ao regime do Código das Sociedades Comerciais, adquirindo, por isso, personalidade jurídica própria a partir do registo definitivo do contrato de sociedade ⁴.

¹ Uma das formas jurídicas das empresas são as "empresas em nome individual", sujeitas a IRS. Em regra, todo o património do empresário em nome individual responde pelo integral cumprimento das suas obrigações comerciais, quer se trate de valores afectos ao exercício do comércio quer se trate de outros bens afastados do giro comercial, isto é, a responsabilidade do empresário em nome individual é ilimitada. Todavia, os comerciantes singulares podem limitar a sua responsabilidade às dívidas contraídas na exploração da sua empresa, constituindo para o efeito um estabelecimento de responsabilidade limitada, conforme previsto no DL 248/86, de 25 de Agosto. O estabelecimento individual de responsabilidade limitada, constitui-se mediante escritura pública e a correspondente firma deve conter o nome do titular, acrescido ou não de uma referência ao objecto do comércio nele exercido, e incluirá sempre o aditamento EIRL (*Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada*).

² Cfr. artº 1, nº 2, Código das Sociedades Comerciais.

³ Código Comercial: Artº 2 (*actos de comércio*): serão considerados actos de comércio todos aqueles que ser acharem especialmente regulados neste código, e, além deles, todos os contratos e obrigações dos comerciantes, que não forem de natureza exclusivamente civil, se o contrário do próprio acto não resultar.

⁴ Cfr. artº 5, Código das Sociedades Comerciais.

As restantes são sociedades civis sob forma civil ou sociedades civis puras e regular-se-ão pelo disposto nos artigos 980⁵ e seguintes do Código Civil, não sendo, em princípio, dotadas de personalidade jurídica e não cabendo portanto no elenco da alínea a) do artº 2, CIRC. Estas sociedades estarão sujeitas ao regime de transparência fiscal.

Na sequência da ordem indicada na alínea a) do artº 2, CIRC, surgem-nos ainda como sujeitos passivos de imposto: as cooperativas e as empresas públicas.

Cooperativas

As cooperativas são pessoas colectivas autónomas, de capital e composição variáveis, que visam através da cooperação e entajuda dos seus membros e na observância dos princípios cooperativos, a satisfação, sem fins lucrativos, das necessidades económicas, sociais ou culturais destes, podendo ainda, na prossecução dos seus objectivos, realizar operações com terceiros (*artº 2, Lei nº 51/96, de 7 de Setembro - Código Cooperativo*).

O artº 4, do Código Cooperativo, prevê como ramos do sector cooperativo: o consumo, a comercialização, a agricultura, o crédito, a habitação e construção, a produção operária, o artesanato, as pescas, a cultura, os serviços, o ensino e a solidariedade social. A função desempenhada pelas cooperativas assume um especial relevo que é reforçado pela dignidade constitucional que lhe é conferida (*artº 61, 82 e 85, CRP, entre outros*). Por isso, esta sujeição das cooperativas a IRC deve ser entendida sem prejuízo das isenções que lhes aproveitam.

Empresas públicas

As empresas públicas são as empresas nacionalizadas e as criadas pelo Estado, com capitais próprios ou fornecidos por outras entidades públicas⁶ para a exploração de actividades de natureza económica ou social de acordo com o interesse público.

As empresas públicas são, em regra, pessoas colectivas de direito privado⁷, a não ser que a lei expressamente as qualifique de outra maneira (*Bancos e Companhias de Seguros nacionalizadas*) ou tal resulte dos seus estatutos.

Tratam-se de pessoas colectivas de tipo institucional, isto é, não são grupos organizados de pessoas mas sobretudo massas organizadas de bens.

Demais pessoas colectivas de direito público e privado

São também sujeitos passivos de IRC, ainda por força da alínea a) do artº 2, CIRC, as demais pessoas colectivas de direito público ou privado. As pessoas colectivas dizem-se de direito público quando prosseguem primariamente fins de interesse público, os quais se reflectem relevantemente na sua constituição ou no seu regime.

São pessoas colectivas de direito público, e como tal sujeitos passivos de IRC⁸, entre outras: o Estado, as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e as Autarquias Locais.

Serão pessoas colectivas de direito privado, sujeitas a IRC⁹, as restantes, nomeadamente: os Partidos Políticos, os Sindicatos e Associações Sindicais e as Associações Patronais.

1.2. Sede e direcção efectiva da pessoa colectiva

A sede das pessoas colectivas é um conceito jurídico que se contrapõe como figura afim e paralela ao domicílio das pessoas singulares¹⁰. A sede da pessoa colectiva é aquela que os respectivos estatutos designem ou, na falta de designação, o lugar em que funciona a administração principal (*artº 159, Código Civil*). Nas sociedades comerciais, a designação da sede em local concretamente definido é um dos elementos obrigatórios do contrato de sociedade (*artº 9, nº 1, e, do Código das Sociedades Comerciais*).

⁵ Código Civil - artº 980º - Contrato de sociedade é aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa actividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa actividade.

⁶ Vide Lei nº 58/98, de 18 de Agosto.

⁷ Cfr. artº 3, 11 e 30, DL 260/76, de 8 de Abril.

⁸ Sem prejuízo das isenções que lhes aproveitem e das quais daremos conta no capítulo respectivo.

⁹ Sem prejuízo dos benefícios fiscais que lhes sejam atribuídos.

¹⁰ Artº 12, Código das Sociedades Comerciais - (sede):

- a sede da sociedade deve ser estabelecida em local concretamente definido
- o contrato da sociedade pode autorizar a administração, com ou sem consentimento de outros órgãos, a deslocar a sede dentro do mesmo concelho ou para concelho limítrofe
- a sede da sociedade constitui o seu domicílio, sem prejuízo de no contrato se estipular domicílio particular para determinados negócios

Em alternativa à sede, o código do IRC (*à semelhança das convenções sobre dupla tributação internacional*) elegeu a direcção efectiva como elemento de conexão determinante para a sujeição a imposto sempre que ela se situe em território português. Direcção efectiva é um conceito pelo qual se pretende designar o local onde a empresa é de facto gerida, isto é, o lugar onde são praticados os actos mais importantes de gestão global da empresa, tais como reuniões, assembleias, etc. ou até mesmo o próprio lugar de residência dos seus administradores.

Feita esta pequena abordagem, poderemos agora analisar, em particular, cada um dos sujeitos passivos indicados no artº 2, CIRC. O artº 2, nº 1, a), CIRC, compreende todas as pessoas colectivas, de direito público ou privado, dotadas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português que exerçam uma actividade de natureza económica ou outros fins previstos nos seus estatutos. O ponto de partida para esta delimitação foi o atributo da personalidade jurídica.

Para além das que ali estão expressamente referidas como sujeitos passivos de IRC (*as pessoas colectivas com fins lucrativos - sociedades comerciais, sociedades civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas*), estão também compreendidas nesta alínea, entre outras, as pessoas colectivas de tipo associativo ou cooperativo (*associações e cooperações - associações patronais e sindicais*), as pessoas colectivas privadas de tipo institucional (*fundações e instituições*), os agrupamentos complementares de empresas (ACE) ¹¹ e os agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE) ¹², o Estado, as regiões autónomas, as autarquias locais, os institutos públicos e as associações públicas.

Adquiridas as noções gerais, mas úteis, que nos permitiram compreender o verdadeiro alcance artº 2, nº 1, a), CIRC, e identificar os sujeitos passivos aí enquadrados, iremos agora analisar as restantes alíneas desse artigo que nos indicam os restantes sujeitos passivos de IRC.

1.3. Outros sujeitos passivos

Nos termos do artº 2, nº 1, b), CIRC, são também considerados sujeitos passivos de IRC aqueles que obedecerem cumulativamente aos seguintes requisitos:

- serem entidades sem personalidade jurídica
- terem sede ou direcção efectiva em território português
- os seus rendimentos não serem tributáveis nem em IRS nem em IRC na titularidade de pessoas singulares ou colectivas

Quanto aos dois primeiros requisitos, já nos ocupámos antes do seu significado e das suas implicações. Quanto ao terceiro requisito, cabe aqui uma remissão para o artº 2, nº 2, CIRC, que considera incluídos naquela alínea b) designadamente:

- as heranças jacentes ¹³
- as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade
- as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica
- as sociedades comerciais e civis sob forma comercial, antes do registo definitivo do contrato constitutivo e, portanto, também sem personalidade jurídica ¹⁴

O que se pretende é qualificar como sujeitos passivos de IRC este tipo de entidades sempre que os seus rendimentos não sejam directamente tributáveis (*em IRS ou IRC*) na titularidade ou na esfera jurídica das pessoas que as constituem ou delas beneficiam. Desta disposição, inserida no âmbito da incidência pessoal, resulta que, não obstante a falta de personalidade jurídica, o legislador atribui àquelas entidades personalidade tributária. São os chamados “entes de facto” que dispõem de uma certa unidade económica e autonomia patrimonial susceptíveis de tributação individualizada quer se trate de associações de pessoas (*exemplo: as*

¹¹ Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) - figura dotada de personalidade jurídica, resultante da associação de duas ou mais empresas que, sem prejuízo da sua individualidade jurídica e económica, se agrupam para realizar determinadas actividades comuns: constituição de centrais de compra, prospecção de mercados, exportações, entre outras (*D.L. 430/73, de 25 de Agosto*).

¹² Agrupamento Europeu de Interesse Económico (AEIE) - instrumento jurídico criado pelo direito comunitário, para facilitar a cooperação além-fronteiras entre empresas europeias, e para permitir que as pessoas físicas, sociedades e outras entidades jurídicas possam celebrar acordos de cooperação com um nível de compromisso superior ao da simples associação e com processos administrativos e implicações jurídicas e fiscais simplificadas (*D.L. 148/90, de 9 de Maio e Regulamento CEE 2137/85, do Conselho, de 25 de Julho*).

¹³ As heranças abertas, mas ainda não aceites nem declaradas vagas para o Estado (artº 2046, Código Civil).

¹⁴ Código das Sociedades Comerciais - artº 5º (Personalidade). As sociedades gozam de personalidade jurídica e existem como tais a partir da data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem, sem prejuízo do disposto quanto à constituição de sociedades por fusão, cisão ou transformação de outras.

sociedades irregulares - as que ainda não tenham o registo definitivo), quer sejam organizações de bens (*exemplo: heranças jacentes*).

A qualificação como sujeitos passivos de IRC das sociedades comerciais não regularmente constituídas nos termos do Código das Sociedades Comerciais, isto é, aquelas cujo contrato constitutivo não se encontre definitivamente registado, visa evitar a evasão fiscal.

Com efeito, na ausência deste preceito, permitir-se-ia certamente o prolongamento de situações provisórias, até ao registo definitivo, com a única intenção de as subtrair às regras de tributação das pessoas colectivas, não obstante possuírem, na maioria das vezes, uma estrutura empresarial em tudo semelhante à organização das demais sociedades comerciais.

As mesmas razões servem para o caso das pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidez, assegurando-se, por esta via, um princípio de continuidade da tributação na mesma espécie tributária que lhe vinha sendo aplicada antes da verificação daquele facto.

Por sua vez, as associações sem personalidade jurídica, sendo um conjunto de pessoas que se unem para a prossecução de fins e interesses comuns, só adquirem personalidade jurídica se se constituírem por meio de escritura pública¹⁵, caso contrário ficarão sujeitas ao regime constante dos artº 195 e seguintes do Código Civil.

O artº 2, nº 1, c), CIRC, qualifica como sujeitos passivos de IRC, as entidades:

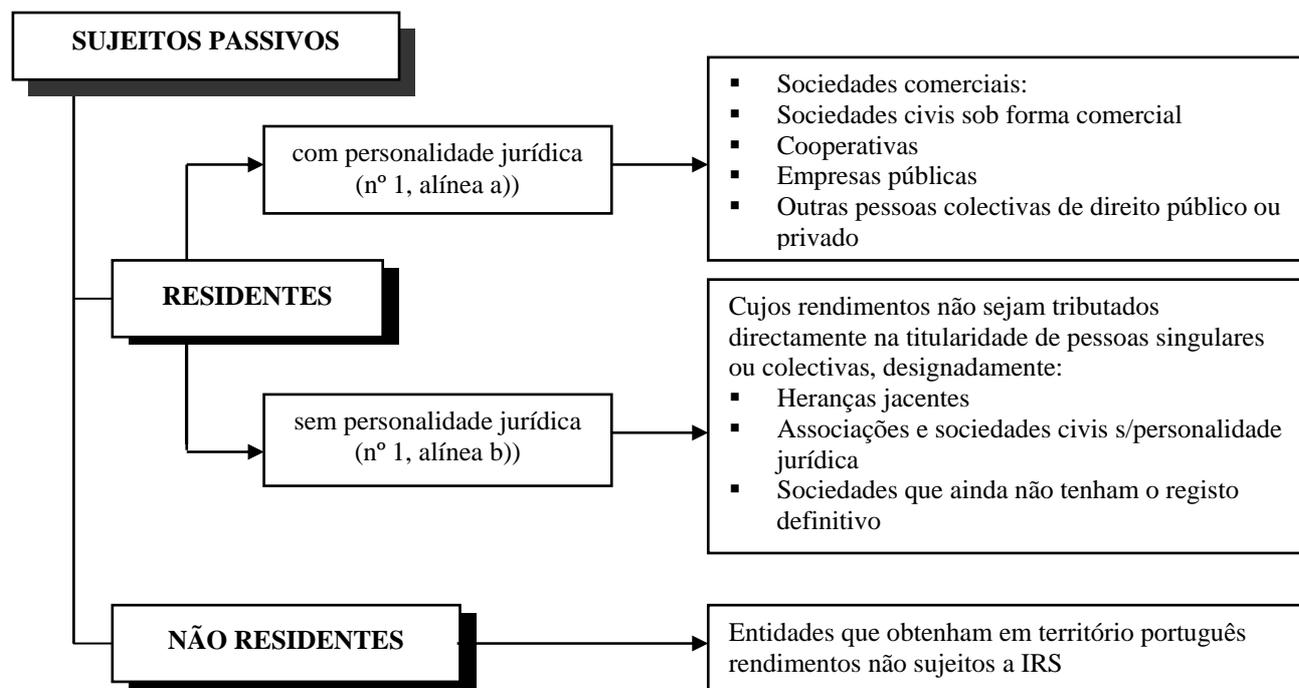
- com ou sem personalidade jurídica
- sem sede nem direcção efectiva em território português
- cujos rendimentos obtidos em território português não estejam sujeitos a IRS

São as chamadas “entidades não residentes”¹⁶ que obtêm em território português rendimentos não sujeitos a IRS. Esta alusão ao IRS indicia-nos uma preocupação pela tributação integral do rendimento na medida em que se prevê a sujeição a IRC dos factos tributários (*rendimentos*) que escapem à incidência do IRS.

Importa aqui referir que, para efeitos de incidência de IRC, o território português compreende também as zonas onde, em conformidade com a legislação portuguesa e o direito internacional, a República Portuguesa tem direitos soberanos relativamente à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes (*artº 4, nº 5, CIRC*).

1.4. Resumo da incidência pessoal

(Artº 2, CIRC)



¹⁵ Cfr. artº 158, nº 1, Código Civil.

¹⁶ Doravante, utilizaremos a terminologia: “entidades residentes” ou “entidades não residentes” consoante tenham ou não sede ou direcção efectiva em território português (cfr. artº 2º, nº 3).

2. Incidência real

2.1. Base do imposto

O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos. Esta disposição, contida no artº 1, CIRC, consagra os pressupostos da incidência dos quais a lei faz depender o surgimento da relação jurídica do imposto. Tratam-se de pressupostos de natureza objectiva (*a obtenção de rendimentos*), subjectiva (*por um sujeito passivo*) e temporal (*no período de tributação*).

O âmbito da aplicação pessoal vem, como vimos, previsto no artº 2, CIRC, enquanto que a delimitação do objecto é feita no artº 3, CIRC. O artº 3, CIRC, ao definir a base tributável, procede a um recorte da incidência real do IRC distinguindo os sujeitos passivos residentes de não residentes.

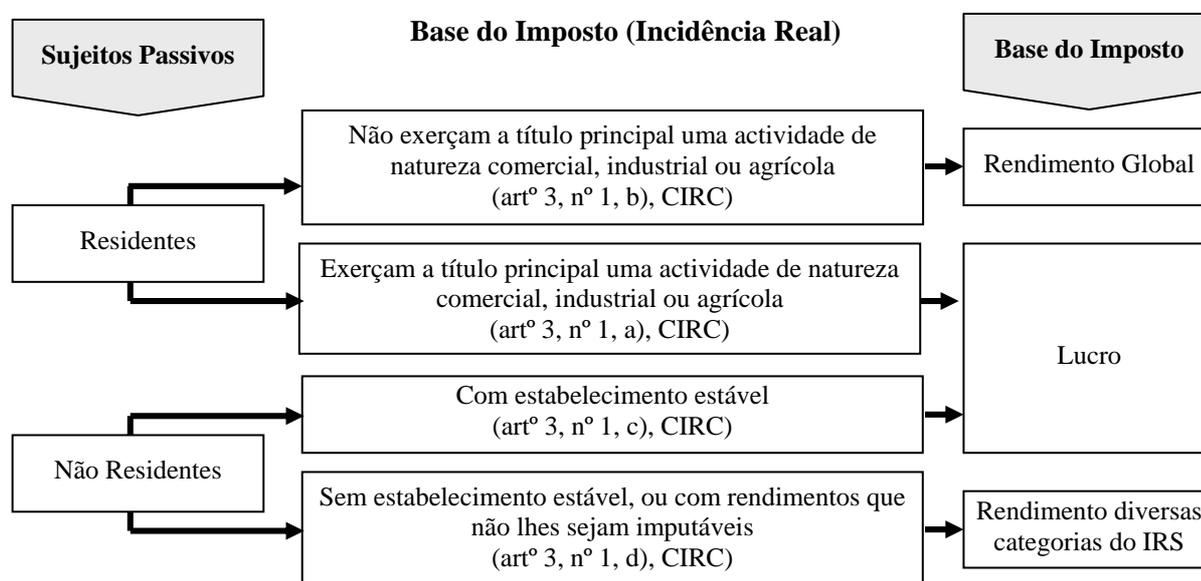
Os sujeitos passivos residentes são, por sua vez, divididos em duas categorias consoante exerçam ou não, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Os sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (*considerando-se ser sempre esse o caso das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas*), são tributadas em IRC pelo respectivo lucro (*artº 3, a*), CIRC). O artº 3, nº 4, CIRC, considera que são actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola todas aquelas que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

Os restantes sujeitos passivos residentes, isto é, aqueles que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, estão sujeitos a IRC pelo seu rendimento global, o qual corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS (*artº 3, b*), CIRC).

Quanto aos sujeitos passivos não residentes, há que considerar duas hipóteses:

1. ou possuem estabelecimento estável em território português e, nesse caso, o IRC incide sobre o lucro imputável a esse estabelecimento estável (*artº 3, c*), CIRC)
2. ou não possuem estabelecimento estável em território português ou, possuindo-o, os rendimentos não lhe sejam imputáveis, caso em que o IRC incidirá sobre o rendimento das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS (*artº 3, d*), CIRC)



Lucro

O artº 3, nº 2, CIRC, fornece-nos a noção de lucro definindo-o como a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas no Código. Trata-se de um conceito extensivo de rendimento que adopta o conceito de rendimento-acrécimo o qual abrange todo e qualquer incremento patrimonial ¹⁷.

¹⁷ Vide ponto 5 do relatório preambular do Código.

Considera-se Rendimento Global a soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS.

O artº 7, CIRC, prevê a delimitação negativa da incidência, situações de não sujeição, tais como os rendimentos provenientes da actividade de jogo e as quotas de associações, derivado da aplicação do artº 49, nº 3, CIRC.

Estabelecimento estável

Quanto aos sujeitos passivos não residentes, a existência ou não de estabelecimento estável em território português, constitui, como vimos, o critério de distinção daqueles sujeitos passivos para efeitos de determinação da respectiva base tributável.

O artº 5, nº 1, CIRC, dá-nos o conceito de estabelecimento estável como sendo qualquer instalação fixa ou representação permanente através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Este conceito é reforçado pelo artº 5, nº 2, CIRC, incluindo na noção de estabelecimento estável, um local de direcção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina ou uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português.

Por imposição do artº 5, nº 3, CIRC, também se considera que os sujeitos passivos não residentes possuem estabelecimento estável em território português quando aqui possuem um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as actividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospecção ou exploração de recursos naturais, se a sua duração e a duração da obra ou da actividade exceder seis meses.

Pelo artº 5, nº 8, CIRC, não é considerado estabelecimento estável em situações relacionadas com actividades de carácter preparatório ou auxiliar.

Para efeitos do cálculo do lucro das entidades não residentes, consideram-se imputáveis ao estabelecimento estável (*artº 3, nº 3, CIRC*):

- todos os rendimentos obtidos por seu intermédio
- todos os outros rendimentos obtidos em território português resultantes de actividades idênticas ou similares àquelas que foram realizadas através do estabelecimento estável

Os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável, ainda que ele exista, serão tributados, por força do artº 3, nº 1, d), CIRC, nos mesmos termos dos rendimentos dos sujeitos passivos sem estabelecimento estável.

Como vimos, estabelecimento estável será qualquer instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e desde que situados em território português (*artº 5, nº 1, CIRC*). Permite assim apurar se uma entidade deve ou não ser tributada em Portugal, bem como o Serviço de Finanças competente onde deve cumprir as suas obrigações fiscais.

O domicílio fiscal será (*artº 19, LGT*):

- residentes: coincide com o domicílio social da pessoa colectiva, seja o local da sede ou da direcção efectiva
- não residentes: com estabelecimento estável (*o próprio*) e sem estabelecimento estável (*o representante*)

Rendimento global e os rendimentos das diversas categorias do IRS

Além do lucro, o artº 3, nº 1, CIRC, fixa como base do imposto:

- o rendimento global (*entidades residentes que não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola*)
- o rendimento das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS (*não residentes sem estabelecimento estável em território português ou, possuindo-o os rendimentos não lhe sejam imputáveis*)

Esta distinção não é apenas terminológica. Na verdade, enquanto que no primeiro caso, e embora o rendimento global se refira igualmente aos rendimentos das diversas categorias do IRS, ele corresponde à sua soma algébrica com referência a todo o período de tributação, enquanto que no segundo caso, o IRC incidirá sobre os rendimentos individualizados daquelas categorias no momento e à medida em que eles forem sendo auferidos.

Concluindo, enquanto que no artº 2, CIRC, se distinguem os vários tipos de sujeitos passivos, no artº 3, CIRC, determina-se que a base de incidência do imposto que não é a mesma para todos eles. Proceda-se, desta forma, a uma discriminação qualitativa dos diversos sujeitos passivos em função da sua natureza específica, fazendo-se incidir o imposto sobre realidades distintas (*o lucro, o rendimento global e os rendimentos das diversas categorias*), consoante a especificidade do respectivo sujeito passivo. Esta diferenciação dos sujeitos passivos e da base do imposto assume especial relevância em toda a restante estrutura do Código.

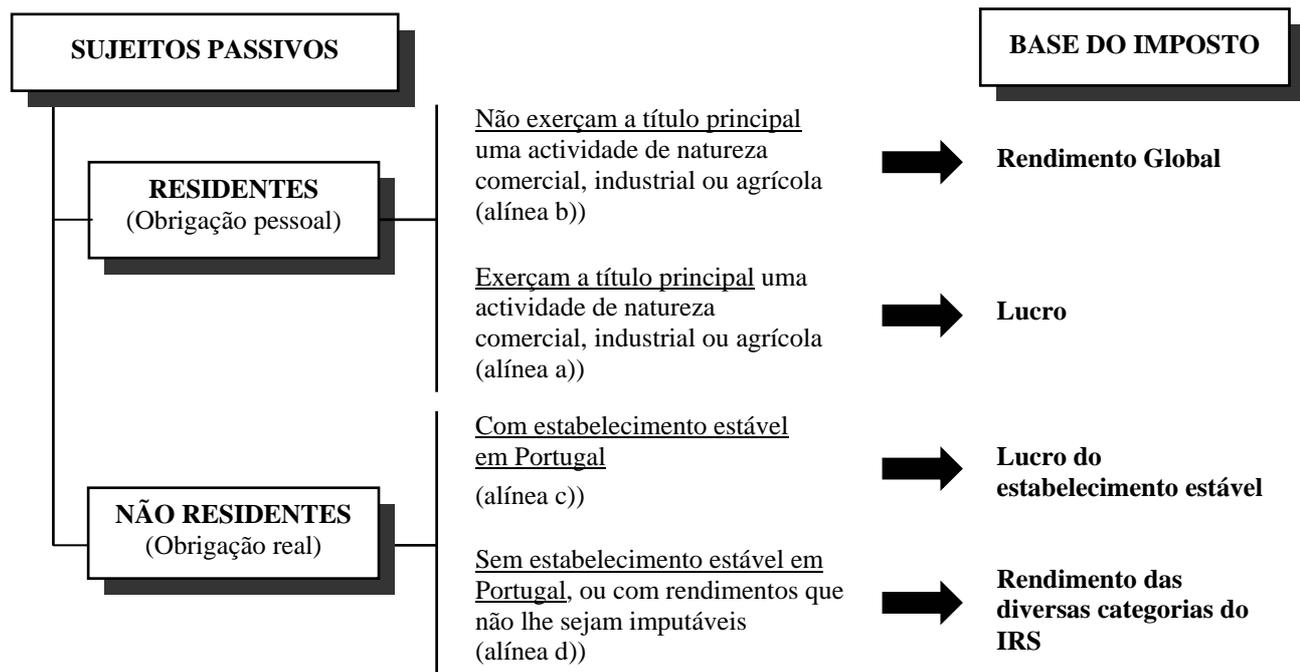
Discriminando, nos termos referidos, o universo de incidência do IRC, o legislador sentiu necessidade de, ao nível da arrumação sistemática do Código, dar seguimento a este recorte da sujeição tributária.

Assim, como adiante veremos, foram concebidas regras próprias para os diferentes tipos de sujeitos passivos, na determinação da matéria colectável, nas taxas, na liquidação e no pagamento do IRC.

Pelo exposto, é forçoso concluir que a boa interpretação das normas constantes dos artº 2 e 3, CIRC, se revela de uma importância fulcral como operação prévia e necessária, sob pena de se enveredar por caminhos contrários ao correcto enquadramento fiscal de determinado sujeito passivo e à definição posterior do seu regime tributário, desde as regras de determinação da sua matéria colectável, até às normas reguladoras das suas obrigações acessórias ou da própria obrigação principal de pagamento do imposto.

2.2. Resumo da incidência real

(Artº 3, nº 1, CIRC)



3. Extensão da obrigação de imposto

Interpretámos o artº 2, CIRC, e concluímos que, para além do critério da personalidade jurídica, os sujeitos passivos de IRC se distinguem consoante:

- têm sede ou direcção efectiva em território português
- não a tendo, aí obtêm rendimentos

Esta distinção vai provocar uma repercussão, como vimos, na determinação da base do imposto e consequentemente em todas as fases posteriores até ao próprio pagamento e, simultaneamente, constitui o critério encontrado para delimitar, inclusive, o âmbito da sujeição a imposto.

Assim, o âmbito espacial do imposto (*a aplicação da Lei Fiscal no Espaço*) assenta no Princípio da Territorialidade, isto é, as leis tributárias de um Estado são as únicas que se aplicam no território desse Estado e só se aplicam nesse território, sendo:

- territorialidade real - elementos reais ou objectivos (*localização dos bens*)
- territorialidade pessoal - elementos pessoais ou subjectivos (*residência, domicílio*)

Os elementos de conexão do imposto são:

- de carácter real - origem ou fonte de rendimentos (*elemento de conexão relevante*) - a tributação deve-se fazer no Estado donde os rendimentos são provenientes
- de carácter pessoal - nacionalidade (*elemento não relevante*) e residência (*os residentes são sujeitos a imposto por obrigação real e ilimitada*)

Em Portugal, os residentes (*artº 4, nº 1, CIRC*) são sujeitos a imposto por obrigação pessoal e ilimitada, isto é, independentemente da origem ou fonte dos rendimentos; enquanto os não residentes estão sujeitos a imposto por obrigação real ou limitada, ou seja, apenas pelos rendimentos obtidos em território português (*artº 4, nº 2, CIRC e artº 13, LGT*).

Consideram-se sempre rendimentos obtidos em território português:

- os provenientes de imóveis nele situados e a transmissão onerosa de participações de capitais e outros valores mobiliários (*artº 4, nº 3, a) b), CIRC*)
- os imputáveis a estabelecimento estável em território português (*artº 4, nº 3, c), CIRC*)

3.1. Âmbito da sujeição

O artº 4, CIRC, com base neste critério enunciado, fixa o âmbito da sujeição tributária em moldes distintos conforme os sujeitos passivos tenham, ou não, a sua sede ou direcção efectiva em território português. Assim, no caso de entidades residentes, o IRC incidirá sobre todos os seus rendimentos, incluindo os que forem obtidos fora do território português. Estamos, neste caso, perante uma obrigação de natureza pessoal ou ilimitada, isto é, o IRC recai sobre o sujeito passivo, independentemente da espécie de rendimentos ou do local da sua obtenção.

Tratando-se de entidades não residentes, o âmbito da sujeição é mais restrito e o IRC apenas incidirá sobre os rendimentos obtidos em território português pelo sujeito passivo, independentemente da existência, ou não, de outros rendimentos obtidos fora desse território, razão pela qual se define esta obrigação de natureza real ou limitada.

3.2. Rendimentos obtidos em território português

Todavia, no caso de obrigação real, é necessário saber quando devem os rendimentos ser considerados obtidos em território português. É disso que tratam o artº 4, nº 3 e 4, CIRC.

Assim, consideram-se obtidos em território português, para efeitos de tributação das entidades não residentes, além dos rendimentos imputáveis a estabelecimento estável situado nesse território, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:

- a. os rendimentos provenientes de bens imóveis situados em território português (*incluindo os ganhos da sua alienação onerosa*)
- b. os ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artº 75, CIRC, seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direcção efectiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território
- c. os rendimentos a seguir mencionados, cujo pagamento seja efectuado por entidades residentes ou imputável a um estabelecimento estável situado em território português:
 1. rendimentos provenientes da propriedade intelectual (*direitos de autor e outros direitos conexos*) ou da propriedade industrial (*royalties*), bem como da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico (*know-how*)
 2. rendimentos derivados do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola industrial, comercial ou científico
 3. outros rendimentos de aplicação de capitais (*exemplo: assistência técnica*)
 4. remunerações auferidas na qualidade de membros dos órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades
 5. os prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos
 6. rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos
 7. rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras
 8. rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados

- d. rendimentos derivados do exercício, em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportivas, excepto quando seja feita prova de que estes não controlam directa ou indirectamente a entidade que obtém o rendimento

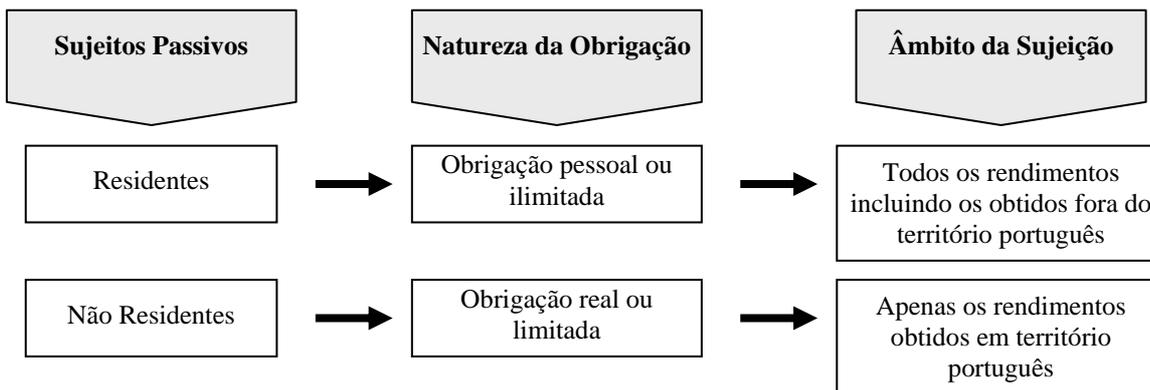
Não serão, no entanto, considerados como obtidos em território português os rendimentos enumerados na alínea c), ainda que sendo pagos por entidades residentes, quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora do território português relativamente à actividade exercida por esse estabelecimento.

Tomemos como exemplo uma sociedade comercial “X, SA” com sede em Portugal e com estabelecimento estável em Espanha. Nesta situação, se uma entidade “Y”, não residente, auferir quaisquer dos rendimentos mencionados no artº 3, nº 3, c), CIRC, pagos por aquele estabelecimento, esses rendimentos não serão considerados como obtidos em território português, porque, embora o seu devedor (*a sociedade “X, SA”*) seja uma entidade residente, os mesmos constituem um encargo do referido estabelecimento estável em relação à actividade por ele exercida (*artº 4, nº 4, CIRC*).

Não se consideram, igualmente, obtidos em território português os rendimentos referidos no nº 7 da alínea c), quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território, nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultadoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio (*artº 4, nº 4, CIRC*).

3.3. Resumo da extensão da obrigação de imposto

Modelo comum de tributação (artº 4, CIRC):



RENDIMENTOS QUE SE CONSIDERAM OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS (artº 4, nº 3, CIRC)

PROVENIENTES DE:
(Nº 3)

- Imóveis nele situados (**alínea a)**)
- Transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades residentes e de outros valores mobiliários emitidos pelo mesmo tipo de entidades ou, cujo pagamento seja imputável a estabelecimento estável situado em território português (**alínea b)**)

(alínea c):

- Propriedade intelectual
- Propriedade industrial e Know how
- Uso ou concessão de equipamento agrícola, comercial, industrial ou científico
- Outras aplicações de capital
- Remunerações dos órgãos estatutários
- Prémios de jogo, lotaria, rifas, totoloto e apostas mútuas
- Prémios de sorteios ou concursos
- Comissões pela intermediação na celebração de contratos
- Outras prestações de serviços realizadas em Portugal com excepção dos transportes, comunicações e actividades financeiras (*excepto nos casos do artº 4, nº 4, CIRC*)
- Actividades de espectáculo ou desportivas

Excepto:
Quando constituam encargo de estabelecimento estável situado fora do território português

IMPUTÁVEIS A ESTABELECIMENTO ESTÁVEL SITUADO EM PORTUGAL

4. Período de Tributação

Como regra geral, o IRC é devido por cada exercício económico, que coincidirá com o ano civil (*artº 8, CIRC*). Existem, no entanto, excepções:

- as entidades não residentes
- rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável
- mediante autorização do Ministro das Finanças
- período inferior ou superior nos casos previstos no artº 8, CIRC

O artº 8, nº 1, CIRC, estabelece que, regra geral, o IRC é devido por cada exercício económico, o qual coincidirá com o ano civil. Contudo, esta regra contém algumas excepções, nomeadamente no que diz respeito aos sujeitos passivos não residentes que disponham de estabelecimento estável em território português, os quais poderão optar por um período de tributação anual diferente do ano civil.¹⁸ (*artº 8, nº 2, CIRC*). O Ministro das Finanças poderá ainda tornar extensível esta possibilidade a quaisquer outros sujeitos passivos que previamente o tenham solicitado (*mediante requerimento*) desde que razões de natureza económica o justifiquem (*artº 8, nº 3, CIRC*).

Além destas, existem ainda outras excepções. Assim, o artº 8, nº 4, CIRC, prevê que o período de tributação poderá ser inferior a um ano nas seguintes situações:

- no exercício do início de tributação, em que é constituído pelo período decorrido entre a data em que se iniciem actividades ou se começam a obter rendimentos que dão origem a sujeição a imposto e o fim do exercício
- no exercício da cessação da actividade, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do exercício e a data da cessação da actividade
- quando as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo exercício, em que é constituído pelo período efectivamente decorrido
- no exercício em que seja adoptado um período de tributação diferente do ano civil nas condições referidas no artº 8, nº 3, CIRC, isto é, diferente daquele que vinha sendo seguido até aí, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período

Finalmente, o período de tributação poderá ser superior a um ano relativamente a sociedades e outras entidades em liquidação, em que terá a duração correspondente à desta, nos termos dos artº 73 a 76, CIRC¹⁹.

Uma das situações em que o período de tributação poderá ser inferior a um ano, é, como vimos, o exercício da cessação da actividade. O artº 8, nº 5, CIRC, esclarece o que se entende por cessação de actividade para efeitos do IRC. Segundo aquela norma ela ocorre:

- Relativamente às entidades residentes:
 - na data do encerramento da liquidação
 - na data da fusão ou cisão, quanto às sociedades extintas em consequência destas
 - na data em que a sede ou direcção efectiva deixem de situar-se em território português
 - na data em que se verificar a aceitação da herança jacente ou em que tiver lugar a declaração de que esta se encontra vaga a favor do Estado
 - na data em que deixarem de verificar-se as condições de sujeição a imposto
- Relativamente às entidades não residentes:
 - na data em que cessarem totalmente o exercício da sua actividade através de estabelecimento estável
 - na data em que deixarem de obter rendimentos em território português

Um dos princípios contemplados na regra geral abordada no início deste tema é o de que o IRC é devido por cada exercício económico, o qual, como vimos, nem sempre coincide com o ano civil. Nestes termos, torna-se necessário termos uma data de referência de modo a podermos determinar o momento em que o imposto se torna devido. Esse momento encontra-se estabelecido no artº 8, nº 7, CIRC, ao referir-se que o facto gerador do imposto se considera verificado no último dia do período de tributação.

Contudo, exceptuam-se desta norma alguns rendimentos obtidos por entidades não residentes que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, nomeadamente:

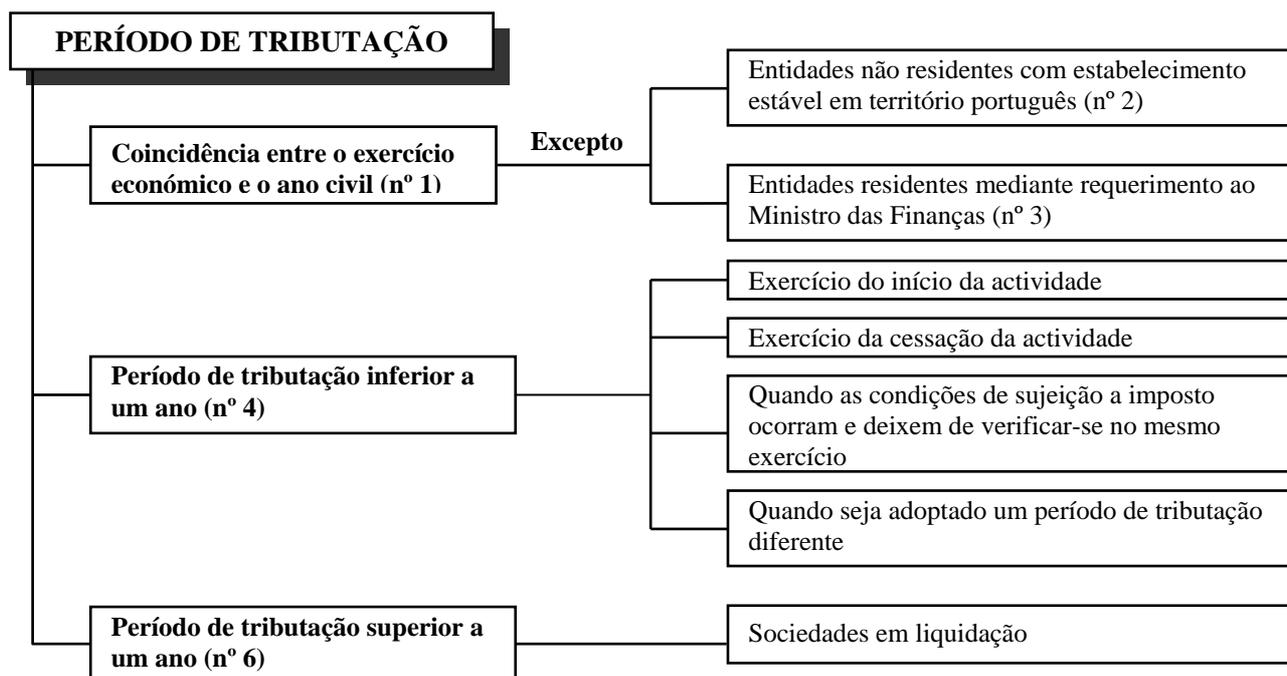
¹⁸ Esta opção deverá constar na declaração de inscrição no registo, nos termos do artº 110, nº 4, CIRC.

¹⁹ Nos termos do artº 150, Código das Sociedades Comerciais, a liquidação deve estar encerrada e a partilha aprovada no prazo de três anos a contar da data em que a sociedade se considere dissolvida, sem prejuízo de prazo inferior convencionado no contrato ou fixado por deliberação dos sócios.

- a. Ganhos resultantes de transmissão onerosa de imóveis, de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português, de outros valores mobiliários emitidos por entidades com sede ou direcção efectiva naquele território e de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando aquelas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável aí situado; nestes casos, o facto gerador de imposto considera-se verificado na data da transmissão
- b. Rendimentos objecto de retenção na fonte a título definitivo²⁰ em que o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de efectuar aquela

4.1. Resumo do período de tributação

(artº 8, CIRC)



5. Transparência Fiscal

5.1. Objectivos e obrigatoriedade do regime

Para efeitos de IRC, as sociedades de pessoas têm tratamento idêntico às sociedades de capitais sendo-lhes, todavia, aplicado um regime especial de tributação designado de transparência fiscal.

Trata-se de um regime que surgiu com a finalidade de atingir três objectivos:

1. a neutralidade fiscal, alcançada pela tributação dos sócios ou membros da sociedade, quer sejam pessoas singulares ou colectivas, tal como se exercessem directamente a actividade
2. o combate à evasão fiscal, de forma a evitar a possibilidade dos sujeitos passivos constituírem sociedades intermediárias com a finalidade de fuga ao imposto
3. a eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos na medida em que estas sociedades não são tributadas em IRC, mas sim na pessoa dos seus sócios ou membros, em sede de IRC ou de IRS, consoante se trate de pessoas colectivas ou singulares

Este regime, previsto no artº 6, CIRC, aplica-se às seguintes sociedades residentes a que chamaremos sociedades transparentes:

- a. sociedades civis não constituídas sob forma comercial
- b. sociedades de profissionais

²⁰ Vide artº 88, CIRC.

- c. sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público

É igualmente aplicado aos agrupamentos complementares de empresas (ACE)²¹, constituídos e funcionando nos termos da legislação aplicável, e aos agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE)²² com sede ou direcção efectiva em território português.

Sociedades civis não constituídas sob a forma de sociedade

Tratam-se de sociedades de pessoas que não visam a prática de actos de comércio e que estão subordinadas à lei civil. Estas sociedades não têm personalidade jurídica (*não lhes é reconhecido o estatuto de sociedades comerciais*) pelo que se confundem com os seus sócios através de uma comunhão de interesses sobre os bens por ela detidos.

Sociedades de profissionais

São sociedades que se regem por regimes jurídicos específicos e que têm como objectivo a melhoria das condições do exercício de uma actividade profissional por parte dos seus associados.

A sua qualificação, enquanto sociedade sujeita a este regime de tributação, obedece aos seguintes condicionalismos (*artº 6, nº 4, a*), CIRC):

- que se constituam para o exercício de uma actividade profissional
- que a actividade conste da lista a que alude o artº 151, CIRS
- que todos os sócios sejam profissionais dessa mesma actividade

Sociedades de simples administração de bens

São sociedades que limitam a sua actividade à simples administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para habitação dos seus sócios ou que, embora exercendo conjuntamente outras actividades, obtenham proveitos relativamente a esses bens, valores ou prédios que atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos (*artº 6, nº 4, b*), CIRC).

Grupo familiar

Trata-se de um grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4º grau inclusive (*artº 6, nº 4, c*), CIRC).

5.2. As entidades transparentes e a tributação

O regime de transparência fiscal caracteriza-se, essencialmente, pela imputação aos sócios ou membros da sociedade transparente da respectiva matéria colectável ou, nos casos de ACE ou AEIE, dos lucros ou prejuízos, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

A matéria colectável destas sociedades é determinada em sede de IRC pelo que, embora subordinadas a este regime, não perdem a qualidade de sujeitos passivos do imposto ficando sujeitas ao cumprimento de todas as obrigações como se de qualquer outro tipo de sociedade se tratasse, designadamente, à apresentação de declarações de inscrição, de alterações ou de cancelamento no registo, bem como da declaração periódica de rendimentos, sendo ainda obrigadas a possuir contabilidade organizada.

Importa aqui referir que, em sede de IRC, se considera, 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.

Em sede de IRS, no caso de sociedades de profissionais, os valores imputados integram-se como rendimento líquido na categoria B²³.

Em termos de sujeição, poder-se-á dizer que se trata de uma sujeição necessária uma vez que o cálculo do valor que irá posteriormente ser imputado aos sócios ou membros respectivos é determinado de acordo com as normas do CIRC, como se de qualquer outro sujeito passivo se tratasse.

²¹ Vide DL 430/73, de 25 de Agosto, Regime Jurídico dos ACE.

²² Vide DL 148/90, de 9 de Maio, Regime Jurídico dos AEIE.

²³ Vide artº 20, CIRS.

Por outro lado, trata-se de uma sujeição meramente instrumental na medida em que é imputado, aos respectivos sócios ou membros, o valor apurado em sede de IRC cumprindo assim os objectivos visados por este regime ²⁴.

Para além da determinação da matéria colectável, a natureza instrumental desta sujeição revela-se ainda no cumprimento das restantes obrigações acessórias, por parte destas sociedades.

De facto, a sociedade considerada transparente não é, assim, tributada em sede de IRC (*artº 12, CIRC*), integrando-se os valores imputados no rendimento tributável dos sócios ou membros, para efeitos de IRC ou IRS, consoante se trate de pessoas colectivas ou singulares. No entanto, está sujeita às tributações autónomas.

Em consequência deste método de sujeição meramente instrumental, as sociedades e agrupamentos abrangidos pelo regime de transparência fiscal não são sujeitos passivos da obrigação principal, isto é, o pagamento do imposto é transferido para as pessoas dos respectivos sócios ou membros, em sede de IRS ou IRC.

Assim, a imputação aos sócios/membros consiste no acrescer/deduzir ao lucro tributável na linha 05/27, do Quadro 07, da Declaração Modelo 22:

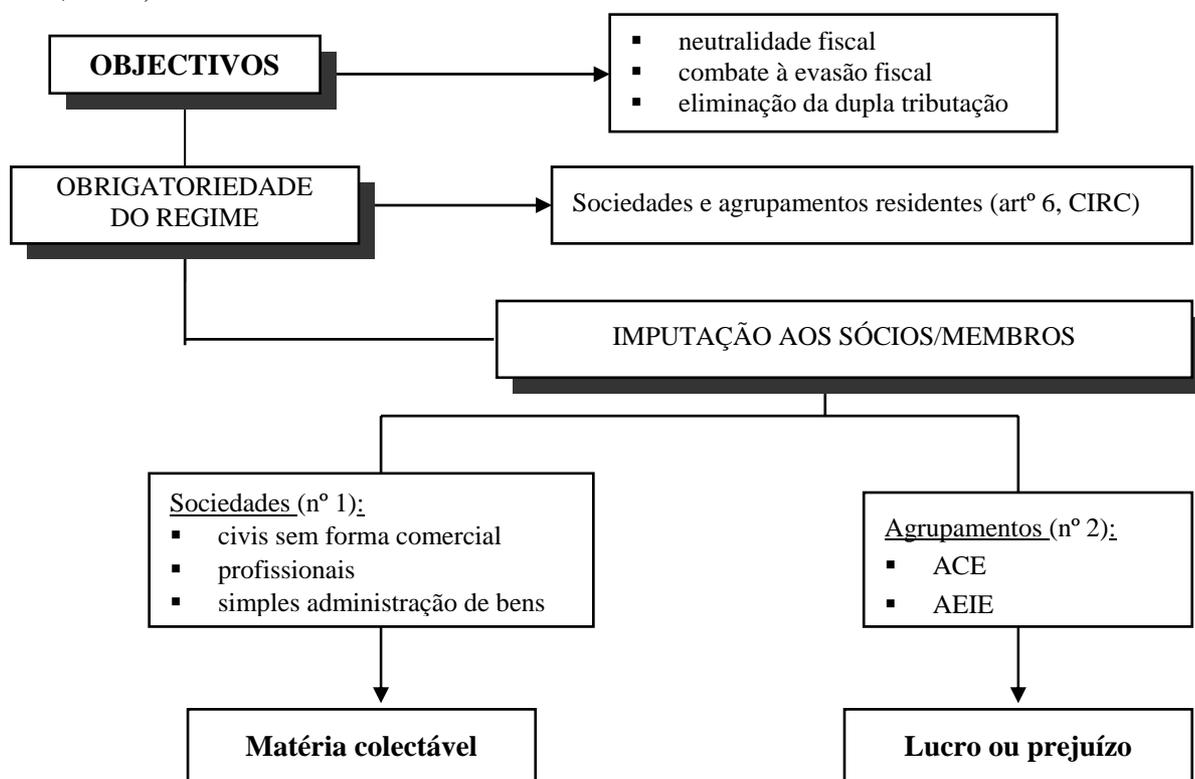
- a matéria colectável - nas sociedades civis sob forma comercial, de profissionais ou simples administração de bens
- o lucro/prejuízo - nas ACE e AEIE

A figura jurídica correspondente aos Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE) foi criada pela Lei 4/73, de 4 de Junho, e encontra-se regulamentada pelo DL 430/73, de 25 de Agosto. Ao abrigo desta legislação, as pessoas singulares ou colectivas e as sociedades podem agrupar-se, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades.

O regulamento (CEE) 2137/85 do Conselho, de 25 de Julho de 1985, instituiu o Agrupamento Europeu de Interesse Económico (AEIE), podendo ser constituído por um agrupamento de sociedades ou pessoas singulares, pertencentes a qualquer Estado-membro da União Europeia. O objectivo do agrupamento é facilitar ou desenvolver a actividade económica dos membros, melhorar ou aumentar os resultados desta actividade, contudo não é seu objectivo realizar lucros para si próprio.

5.3. Resumo do regime de transparência fiscal

(artº 6, CIRC)



²⁴ Vide última parte do ponto 3 do relatório do preâmbulo do Código.

6. Isenções

Enquanto que as normas de incidência estabelecem quais os factos tributários constitutivos da obrigação de imposto e quais os sujeitos passivos da obrigação tributária, nas normas de isenção estão previstas algumas situações cuja verificação impede a produção dos efeitos desses factos, constituindo, assim, uma excepção à regra de incidência.

Para além dos Benefícios Fiscais previstos no respectivo Estatuto (EBF), estão consagradas no Código do IRC, as seguintes isenções:

- o Estado, as Regiões Autónomas e Autarquias, Instituições de Segurança Social e Previdência (*artº 9, CIRC*)
- pessoas colectivas de utilidade administrativa, IPSS, e pessoas colectivas de mera utilidade - isenção definida por despacho (*artº 10, CIRC*)
- associações legalmente constituídas para o exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas (*artº 11, CIRC*)
- as sociedades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal (*artº 13, CIRC*)
- lucros realizados por entidades não residentes provenientes da exploração de navios e aeronaves (*artº 14, CIRC*)

6.1. Isenção tributária e exclusão tributária

Convém desde já realçar que a isenção fiscal não se confunde com a exclusão tributária. De facto, as situações de exclusão tributária, ao invés da isenção, não são uma excepção às regras de incidência porquanto os factos abrangidos se situarem fora do âmbito genérico da sujeição.

Tratam-se de situações de não sujeição que por vezes constituem delimitações negativas expressas face às normas de incidência, como é o caso, por exemplo, dos partidos políticos²⁵. Nestes casos, não se chegam a verificar os factos constitutivos da obrigação de imposto, ao contrário da isenção em que existe o facto constitutivo. O que acontece na isenção é que ele se torna ineficaz na produção dos seus efeitos (*a obrigação de imposto*). Por isso, é costume afirmar-se, que só podem estar isentas as situações ou as pessoas que antes estejam sujeitas.

6.2. Benefícios fiscais

As isenções são verdadeiros benefícios fiscais tal como o são as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável ou à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais que sejam superiores aos da própria tributação que impedem²⁶.

Sem prejuízo dos benefícios fiscais constantes no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), e outra legislação avulsa, alguns benefícios foram, desde logo, considerados no CIRC (*no capítulo das isenções*) por revestirem um carácter de maior permanência e estabilidade. Outros, de carácter menos estrutural, mas ainda assim dotados de alguma estabilidade, surgem inseridos no EBF. São benefícios que se traduzem numa isenção total ou parcial em função do tipo de sujeito passivo (*isenções pessoais*) ou de rendimentos (*isenções reais*).

Anualmente, poderão ainda constar do Orçamento Geral do Estado outros desagregamentos fiscais cujas finalidades são marcadamente conjunturais.

6.3. Isenções pessoais

As isenções pessoais, tal como o próprio nome indica, são de natureza essencialmente pessoal ou subjectiva na medida em que atendem apenas à qualidade do sujeito passivo.

6.3.1. No Código do IRC

Estas isenções, contempladas nos artº 9 e 10, CIRC, podem ser automáticas ou requeridas pelos interessados.

²⁵ Os partidos políticos não estão sujeitos a IRC por força do disposto no artº 8, Lei 56/98, de 18 de Agosto.

²⁶ Vide artº 2, EBF.

Isenções automáticas

O artº 9, CIRC, isenta de IRC:

- o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e qualquer do seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, incluindo os institutos públicos, as associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam actividades comerciais, industriais ou agrícolas
- as instituições de segurança social ²⁷ e as instituições de previdência referidas no artº 79, Lei 28/84, de 14 de Agosto

Esta isenção não se aplica aos rendimentos de capitais, excepto, no que diz respeito ao Estado que, quando actuando através do Instituto de Gestão de Crédito Público, está igualmente isento de IRC relativamente a rendimentos de capitais decorrentes de operações de swap ²⁸ e de operações cambiais a prazo ²⁹, tal como são definidas para efeitos de IRS ³⁰ (artº 9, nº 4, CIRC).

Isenções a requerimento dos interessados

Nos termos do artº 10, nº 1, CIRC, estão isentas de IRC:

- as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, bem como as de mera utilidade pública que prossigam fins científicos ou culturais, de caridade assistência, beneficência ou solidariedade social
- as instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas

Estas isenções serão reconhecidas pelo Ministro das Finanças e pelo membro do Governo que tenha a seu cargo o sector respectivo, a requerimento dos interessados, mediante despacho conjunto publicado no Diário da República, o qual definirá a amplitude da isenção de harmonia com os objectivos prosseguidos por aquelas entidades, e as informações oficiais dos serviços competentes da DGCI e outras julgadas necessárias.

6.3.2. No Estatuto dos Benefícios Fiscais

O EBF consagra algumas isenções pessoais, nomeadamente no artº 33, EBF, ao isentar de IRC, até 31 de Dezembro de 2011, as entidades instaladas nas zonas francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, relativamente a rendimentos derivados do exercício das actividades de natureza industrial, em certas condições, tais como a não realização de operações com residentes.

Para além desta, existem outras isenções, tais como a prevista no artº 49, EBF, que contempla as comissões vitivinícolas regionais, a do artº 52, EBF, relativamente a colectividades desportivas, de cultura e recreio, a do artº 50, EBF, quanto às entidades gestoras de sistemas de embalagens e resíduos de embalagens e a do artº 53, EBF, relativamente a associações públicas, confederações e associações sindicais e patronais.

6.4. Isenções reais

As isenções reais ou objectivas traduzem-se em benefícios concedidos fundamentalmente em função do tipo de rendimentos ou factos que a lei considera impeditivos da obrigação de imposto.

Naturalmente que também nestas isenções, muitas das vezes, o benefício opera sempre em função dos sujeitos passivos quanto aos quais se verifica o rendimento isento.

Quando na determinação da isenção, a qualidade do sujeito passivo que aufere o rendimento isento, é igualmente relevante para esse efeito, dizemos que estamos perante uma isenção mista.

6.4.1. No Código do IRC

Os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas estão isentos de IRC, se forem auferidos por associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades

²⁷ Artº 57, Lei 38/84, de 14 de Agosto: A nível nacional - Instituto de Gestão Financeira e Segurança Social, Centro Nacional de Pensões, Centro de Relações Internacionais e Convenções de Segurança Social e o Centro Nacional de Protecção contra os riscos profissionais. A nível distrital - Centros Regionais de Segurança Social.

²⁸ Um swap é uma transacção financeira pela qual duas partes acordam, durante um período de tempo pré-determinado, a troca de pagamentos de juros, ou de capital e juros, de acordo com uma regra pré-estabelecida.

²⁹ Uma operação cambial a prazo (forward) consiste num acordo de troca de uma moeda por outra, numa data futura, sendo a taxa de câmbio estabelecida na ocasião desse acordo.

³⁰ Vide artº 6, nº 1, p), CIRS.

(isenção mista) desde que respeitem cumulativamente às seguintes condições constantes no artº 11, nº 2, CIRC:

- em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas
- disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação das condições atrás referidas

Para efeitos desta isenção não se consideram directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas ou desportivas os rendimentos referidos no artº 11, nº 3, CIRC, designadamente os provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida ainda que a título acessório, publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, jogo do bingo, bens imóveis ou aplicações financeiras.

Porém, o artº 52, nº 1, EBF, isenta estes rendimentos, e todos os outros auferidos por estas colectividades e não abrangidos no artº 11, CIRC, até ao montante de 1.500 contos (7.481,97 €)³¹.

Determina ainda o artº 52, nº 2, EBF, que as importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infraestruturas desportivas ou por eles despendidas em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas ao rendimento global até ao limite de 90% da soma algébrica dos rendimentos líquidos previstos no artº 11, nº 3, CIRC, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento.

O artº 13, CIRC, por sua vez, prevê uma isenção de IRC quanto aos lucros da exploração de navios e aeronaves auferidos por entidades não residentes, desde que se verifique a reciprocidade e a equivalência desta isenção quanto às empresas da mesma natureza, residentes, e que essa reciprocidade seja reconhecida por despacho do Ministro das Finanças publicado no Diário da República.

Estão também isentos de IRC os lucros derivados de obras e trabalhos das infraestruturas comuns NATO, realizadas em território português, auferidos por empreiteiros ou arrematantes nacionais ou estrangeiros (*artº 14, nº 2, CIRC*).

6.4.2. No Estatuto dos Benefícios Fiscais

Isenções automáticas

A título de exemplo, beneficiam de isenção de IRC, na sua totalidade:

- os rendimentos de fundos de investimento mobiliário (FIM) e de fundos de investimento de capital de risco (FCR) de que sejam titulares entidades não residentes nas condições previstas no artº 22, nº 5, EBF
- os rendimentos de fundos de fundos, nas condições previstas no artº 22, nº 13, a) b), EBF
- os fundos de pensões e equiparáveis constituídos de acordo com a legislação nacional (*artº 14, EBF*)
- os fundos de poupança reforma (FPR), poupança educação (FPE) e poupança reforma/educação (FPR/E), que se constituem e operem nos termos da legislação nacional (*artº 21, EBF*)
- os rendimentos dos fundos de poupança em acções (FPA) (*artº 24, nº 1, EBF*)
- os rendimentos das Comissões Vitivinícolas Regionais, excepto no que respeita a rendimentos de capitais (*artº 49, EBF*)
- as mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, por entidades não residentes (*artº 26, EBF*)
- os juros decorrentes de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes a instituições de crédito residentes, bem como os ganhos obtidos por aquelas instituições decorrentes de operações de swaps, nas condições referidas no artº 29, EBF
- os juros de depósitos a prazo efectuados em estabelecimentos legalmente autorizados a recebê-los por instituições de crédito não residentes (*artº 30, EBF*)
- as entidades instaladas nas zonas francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria beneficiam de isenção de IRC até 31 de Dezembro de 2011, desde que verificadas as condições referidas no artº 33, EBF

Isenções parciais

Para além destas isenções acima descritas existem outras ainda de cariz automático que se traduzem por uma isenção parcial materializada por uma redução ao rendimento sujeito a imposto.

³¹ Limite estabelecido pela Lei 87-B/98, de 31 de Dezembro (OGE/99).

Assim:

- beneficiam da redução de 20% do seu quantitativo, os rendimentos provenientes de obrigações de qualquer tipo (*excepto de dívida pública*), os títulos de participação e certificados de consignação emitidos durante o ano de 1989 (*artº 4, DL 2115/89, de 1 de Julho*)
- os rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de fundos contam, para efeitos de IRC, apenas em 40% do seu valor quer o seu titular seja residente ou não em território português, mesmo que, neste último caso, os rendimentos sejam imputáveis a um estabelecimento estável (*artº 22, nº 14, b), EBF*)
- os lucros resultantes exclusivamente da actividade de transporte marítimo exercido por empresas armadoras da marinha mercante nacional são considerados para efeitos de tributação apenas em 30% do seu valor (*artº 48, EBF*)
- os dividendos distribuídos de acções admitidas à negociação dos mercados de bolsa contam apenas por 80% do seu quantitativo para efeitos de IRC ³² (*artº 58, EBF*)
- os dividendos adquiridos na sequência de processo de privatização realizado até ao final do ano de 2002, contam apenas, para efeitos de IRC, por 50% do seu quantitativo, desde a data do início do processo de privatização até decorridos os cinco primeiros exercícios após a sua finalização (*artº 59, EBF*)

Isenções a requerimento dos interessados

O Ministro das Finanças poderá conceder a isenção total ou parcial de IRC, nos termos do artº 27, EBF, relativamente a juros de empréstimos externos e rendas de locação de equipamentos importados, que estejam nas condições referidas naquele artigo.

Poderá ainda ser concedida a isenção total ou parcial de IRC, às sociedades ou associações científicas sem fim lucrativo que estabeleçam as suas sedes permanentes em Portugal (*artº 55, EBF*).

6.5. Outros benefícios

Benefícios Fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impendem (*artº 2, EBF*), estando consagrados no Estatuto dos Benefícios Fiscais (*EBF - DL 215/89, de 1 de Julho*) ou em Legislação Avulsa. Não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária, ou seja, as situações de delimitação negativa expressas na incidência.

Para além dos benefícios já referidos, os sujeitos passivos de IRC podem ainda usufruir dos seguintes ³³.

6.5.1. Projectos de Investimento

Poderão também ser concedidos, nos termos do artº 39, EBF, benefícios fiscais em sede de IRC aos projectos de investimento em unidades produtivas realizados até ao final de 2010 de valor igual ou superior a 1.000.000.000\$ (4.987.978,97 €), que sejam relevantes para o desenvolvimento de sectores considerados de interesse estratégico para a economia nacional e para a redução das assimetrias regionais, que induzam à criação de postos de trabalho e que contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional.

Estes incentivos fiscais de natureza contratual (*artº 39, EBF e regulado pelo DL 409/99, de 15 de Outubro*) consistem em benefícios fiscais em regime contratual às empresas que promovam projectos de investimento relevantes para o desenvolvimento do tecido empresarial e de sectores com interesse estratégico:

- incentivos fiscais dos projectos: crédito de imposto de IRC, isenção ou redução de Contribuição Autárquica, isenção ou redução de Imposto Municipal de Sisa e isenção ou redução de imposto do selo
- benefícios fiscais aos promotores: crédito fiscal, eliminação da dupla tributação económica

6.5.2. Cooperativas

O Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC), aprovado pela Lei 85/98, de 16 de Dezembro, consagra a isenção automática de IRC às seguintes cooperativas: cooperativas agrícolas, cooperativas culturais, cooperativas de consumo, cooperativas de habitação e de construção, cooperativas de solidariedade social e cooperativas dos

³² Este benefício diz respeito ao ano 2001, terminando neste ano. Em 2000, este valor era de 60%.

³³ Sem esgotar a enumeração de todos os benefícios fiscais existentes, procurou-se, a título de exemplo, enunciar aqueles que nos parecem ser os mais utilizados.

demais ramos do sector cooperativo desde que 75% das pessoas que nelas afirmam rendimentos sejam membros da cooperativa e nela prestem serviço efectivo.

6.5.3. Incentivos fiscais às microempresas e à interioridade

Medidas de estímulo fiscal às microempresas

Nos termos do artº 45º, nº 1, Lei 87-B/98, de 31 de Dezembro, a taxa do IRC a aplicar às microempresas ³⁴, prevista no artº 69, nº 1, CIRC, é reduzida a 20% nos exercícios de 1999, 2000 e 2001. Este diploma teve como objectivo a promoção da criação de micro empresas. As condições têm a ver com o volume de negócios < 30.000 contos nos anos 98 e 99. O tipo de benefício como incentivos fiscais à empresas são:

- taxa de IRC reduzida - 20%
- isenção de IRC, nos exercícios de 1999, 2000 e 2001, às microempresas criadas após 1 de Janeiro de 1999, das quais resulte a criação líquida de postos de trabalho e cujo capital social seja detido em, pelo menos, 75% por jovens entre 18 e os 35 anos de idade

Estas entidades estão isentas de IRC, nos exercícios de 1999, 2000 e 2001, se criadas após 1 de Janeiro de 1999 e das quais resulte a criação líquida de postos de trabalho, nas condições previstas no nº 3 daquele artigo. Contudo, só haverá lugar à isenção se no ano da sua constituição não apresentarem um volume de negócios anualizado superior a 30.000 contos e cujo capital social seja detido em, pelo menos, 75% por jovens entre os 18 e os 35 anos de idade.

Interioridade

A estes sujeitos passivos que exerçam efectivamente a sua actividade nas zonas do território nacional, a definir pelo Governo, através de portaria ³⁵ são ainda concedidos nos exercícios de 1999, 2000 e 2001 os seguintes benefícios (*artº 46, Lei 87-B, 98, de 31 de Dezembro*):

- redução a 15% da taxa do IRC
- dedução à colecta do IRC, e até à concorrência de 35% do mesmo, de uma importância de 15% do investimento adicional relevante efectuado no período de tributação, podendo estas percentagens serem majoradas em 5% no caso de o capital social destas entidades ser detido em pelo menos 75%, durante os três exercícios acima referidos, por jovens com idade compreendida entre os 18 e os 35 anos de idade
- isenção de quaisquer emolumentos e outros encargos legais relativamente aos aumentos de capital social
- isenção de Sisa e imposto do selo: na aquisição de fracção autónoma de prédio urbano, para habitação própria e actividade de empresas

O objectivo deste diploma tem a ver com a promoção da criação de microempresas no interior do país.

6.5.4. Criação de empregos para jovens

Os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade ≤ 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150% durante um período de cinco anos (*artº 17, EBF*).

Para esses efeitos, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho criado é de 14 vezes o salário mínimo nacional. A majoração referida terá lugar durante um período de 5 anos a contar da vigência do contrato de trabalho (*DL 72/98, de 3 de Novembro*).

³⁴ As microempresas são sujeitos passivos de IRC que não sejam sociedades anónimas, e não tenham tido nos exercícios de 1997 e 1998 volume de negócios médio superior a 30.000 contos. Este diploma é aplicável em cada exercício se:

- capital social detido em, pelo menos, 75% por pessoas singulares
- as microempresas não resultem de cisões após a entrada em vigor desta Lei
- matéria colectável registar um crescimento, em relação ao exercício anterior, não inferior a 5%
- determinação do lucro tributável efectuada com recurso a métodos directos de avaliação
- situação tributária regularizada
- não terem salários em atraso
- declarações de rendimentos assinadas por técnico oficial de contas

As microempresas criadas após 1 de Janeiro de 1999, com volume de negócios anualizado, reportado ao exercício, igual ou inferior a 30.000 contos, obtêm isenção de IRC (1999, 2000 e 2001) desde que o capital social seja detido em, pelo menos, 75% por jovens entre os 18 e os 35 anos de idade, e que cumpram as regras anteriores e criação líquida de postos de trabalho. Este benefício não é cumulativo com outros benefícios fiscais de idêntica natureza, em sede de IRC.

³⁵ Exerçam efectivamente a sua actividade em zonas do território nacional a definir pelo Governo através de Portaria.

6.5.5. Utilização de inventário permanente de existências

O DL 44/99, de 12 de Fevereiro, veio tornar obrigatória a adopção do sistema de inventário permanente e a elaboração da Demonstração de Resultados por Funções para as entidades em que é aplicável o Plano Oficial de Contas, com excepção de:

- entidades que não atinjam dois de três parâmetros previstos no artº 262, CSC (*dispensa automática*)
- entidades, que o requeiram ao Ministro das Finanças, relativamente a certas actividades (*agricultura, produção animal e caça, silvicultura e exploração florestal, indústria piscatória e aquicultura, sectores, ramos ou pontos de venda a retalho sem relevância na actividade normal da empresa*)

Os sujeitos passivos de IRS e IRC que adoptem o sistema de inventário permanente poderão, a partir do exercício de 1998, majorar em 1,3 o valor de dotação da provisão para depreciação de existências, calculado nos termos do CIRC (*artº 51, EBF*).

Vejam, de seguida, um resumo dos principais movimentos contabilísticos, no sistema de inventário permanente e no sistema de inventário intermitente:

Lançamento	Descrição	Movimentação de contas	Sistema de Inventário Permanente	Sistema de Inventário Intermitente
1	Pelas compras a fornecedores (a crédito)	D: 31 C: 32	Sempre que há uma compra	Sempre que há uma compra
2	Transferência das compras	D: 32/36 C: 31	Pela entrada em armazém das mercadorias adquiridas	Pela transferência conjunta das compras no final do período (mês, trimestre, semestre, ano)
3	Vendas a clientes (a crédito)	D: 21 C: 71	Sempre que há uma venda	Sempre que há uma venda
4	Registo do custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas	D: 61 C: 32/36	Pela saída de armazém das mercadorias vendidas ou matérias consumidas	No final do período (mês, trimestre, semestre, ano) depois de efectuado o seu cálculo (inventário físico ao armazém)
5	Regularizações das quebras e ofertas a clientes	D: 38 C: 32/36	Sempre que ocorre uma destas situações	Antes de efectuar o lançamento 4 no final do período (mês, trimestre, semestre, ano)
6	Regularizações das quebras e ofertas a fornecedores	D: 32/36 C: 38	Sempre que ocorre uma destas situações	Antes de efectuar o lançamento 4 no final do período (mês, trimestre, semestre, ano)
7	Saída das mercadorias devolvidas a fornecedores	D: 317 C: 32/36	A efectuar sempre que ocorram	Valor apurado em 317 transferido para 312 antes da transferência para a conta 32 - lançamento 2
8	Entrada das mercadorias devolvidas de clientes	D: 32/36 C: 61	A efectuar sempre que ocorram	Não faz qualquer sentido em SII

6.5.6. Crédito fiscal por investimento em bens do activo imobilizado corpóreo para protecção ambiental

O DL 477/99, de 9 de Novembro, tem como objectivo a prevenção e controlo integrados da poluição. O tipo de benefício refere-se à dedução até à concorrência de 25% da colecta, com um limite de 10.000 contos, um valor correspondente a 8% do investimento relevante definido no diploma, realizado no período 1999-2001.

6.5.7. Outros Incentivos

Finalmente, referem-se outros incentivos, alguns deles já sem aplicação no ano 2001, como por exemplo:

- o sistema de incentivos à revitalização e modernização empresarial (*DL 80/98, de 2 de Abril*)
- contratos de aquisição do capital social de uma empresa pelos quadro técnicos ou trabalhadores da empresa (*DL 81/98, de 2 de Abril*)
- actos ou operações decorrentes de contratos de consolidação financeira e de reestruturação empresarial - aplicação dos benefícios consignados no CPREF (*DL 1/99, de 4 Janeiro*)

Outros incentivos que tiveram alguma importância nos últimos anos são:

- Incentivos às micro, pequenas e médias empresas
- Crédito fiscal ao investimento
- Crédito fiscal à investigação e desenvolvimento

Micro e pequenas e médias empresas

As micro e pequenas e médias empresas residentes em território português que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as não residentes com estabelecimento estável nesse território, podem, nos exercícios de 1998, 1999 e 2000, deduzir à colecta do IRC, nos termos do DL 42/98, de 3 de Março, e até à concorrência de 30% da mesma, uma importância correspondente a 10% do investimento adicional relevante, tal como é definido para o crédito fiscal ao investimento.

O limite de 30% será majorado em 10 pontos percentuais quando se verificar que o lucro tributável, no exercício a que respeite o investimento, é superior em pelo menos 20% ao lucro tributável apurado no exercício imediatamente anterior e se verificar uma retenção de lucros na empresa num montante equivalente a esse aumento mínimo, o qual, sob pena de perda do benefício, não pode ser objecto de distribuição aos sócios durante os três exercícios imediatos.

Este sistema extraordinário de incentivos fiscais às micro e pequenas e médias empresas a vigorar nos exercícios de 1998 a 2000 (*DL 42/98, de 3 de Março*), teve como objectivo a promoção do autofinanciamento, do reforço de capitais próprios e do fomento do investimento produtivo. As condições têm a ver com o volume de negócios < 600.000 contos (2.992.787,38 €).

O tipo de benefício será:

- a dedução até à concorrência de 30% da colecta de IRC de uma importância de 10% do investimento adicional relevante (*descrito no diploma*) efectuado no período 1998 a 2000
- o aumento de capital social das empresas, no período 1998-2000, por entradas de numerário ou conversão de suprimentos, é isento de quaisquer emolumentos e outros encargos

Exemplo:

A empresa “X, SA”, efectuou durante os exercícios de 1998 a 2000 os seguintes investimentos, tendo registado as seguintes colectas:

Descrição	1998	1999	2000
Edifício fabril	-	30.000	40.000
Equipamento Básico	15.000	20.000	35.000
Ferramentas e utensílios	450	500	650
Viatura Pesada de mercadorias	-	10.000	25.000
Viatura ligeira	5.000	-	6.500
Total	20.450	60.500	107.150
Investimento relevante (artigo 2º)	15.450	60.500	100.650
Colecta de IRC	12.500	13.500	15.000

Cálculo da dedução referida no âmbito do nº 1, artº 3, DL 42/98:

Descrição	2000
Investimento Relevante (IR)	100.650
$IAR_n = IR_n - \frac{IR_{n-2} + IR_{n-1}}{2} = 100.650 - \frac{15.450 + 60.500}{2}$	62.675
10% × IAR _n	6.268
Limite: 40% da colecta de IRC	6.000

Valor do benefício fiscal a inscrever no campo 355 do Quadro 10 do Modelo 22: 6.000

Crédito fiscal ao investimento

Os sujeitos passivos de IRC, residentes em território português, que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável nesse território, podem deduzir à colecta do IRC, e até à concorrência de 15% da mesma, uma importância correspondente a 5% do investimento adicional relevante, nos termos do DL 121/95, de 31 de Maio ³⁶.

O investimento adicional relevante é determinado pela diferença entre o investimento efectuado no exercício e a média aritmética simples do investimento efectuado nos dois exercícios anteriores em imobilizado corpóreo afecto à exploração da empresa em território português e que tenha sido adquirido em estado novo, com excepção de:

- terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em projectos da indústria extractiva
- construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris
- viaturas ligeiras
- mobiliário e artigos de conforto ou decoração
- equipamentos sociais
- outros bens de investimento não directa e imprescindivelmente associados à actividade produtiva exercida pela empresa

Crédito fiscal à investigação e desenvolvimento

Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável nesse território, podem nos termos do DL 292/97, de 22 de Outubro ³⁷, deduzir à colecta do IRC, nos exercícios de 1998 a 2000, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objecto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, numa dupla percentagem:

- taxa base: 8% das despesas realizadas naquele período
- taxa incremental: 30% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de 50.000 contos

Exemplo:

A empresa "X, SA", registou durante os exercícios de 1996 a 2000 as seguintes despesas classificadas de investigação e desenvolvimento ao abrigo do nº 2 do artigo 2 de DL 292/97, de 22 de Outubro, apresentando a seguinte colecta:

Descrição	1996	1997	1998	1999	2000
423 Equipamento Básico	1 000	1 200	1 500	1 750	2 000
425 Ferramentas e utensílios	250	350	450	500	650
Aumento do imobilizado no exercício	150	300	400	300	350
642 Remunerações do pessoal	2 500	2 750	3 000	3 500	4 000
62236 Trabalhos especializados ³⁸	5 000	6 000	7 500	8 000	9 500
Subtotal	7 500	8 750	10 500	11 500	13 500
Total	7 650	9 050	10 900	11 800	13 650
Colecta de IRC	250	350	1 537	1 292	1 882

³⁶ Actualizado pela Lei 52-C/96, de 27 de Dezembro que prorroga este regime ao investimento efectuado em 1998.

³⁷ Actualizado pela Lei 127-B/97, de 20 de Dezembro que prorroga este regime às despesas com investigação e desenvolvimento tecnológico efectuadas nos exercícios de 1998, 1999 e 2000.

³⁸ Despesas relativas à contratação de actividades de I & D junto do LNETI.

Cálculo da dedução referida no âmbito do nº 1 artº 1, DL 292/97:

Descrição		1998	1999	2000
Despesas com I & D	1	10 900	11 800	13 650
$30\% \times \left(I\&D_n - \frac{I\&D_{n-1} + I\&D_{n-2}}{2} \right)$ (alínea a), nº 1, artº 1)	2	765	548	690
$8\% \times I\&D_n$ (alínea b), nº1, artº 1)	3	872	944	1 092
Total dedução	2 + 3	1 637	1 492	1 782
Colecta de IRC – dedução (nº 1, artº 1)		(100)	(200)	100
Valor do benefício fiscal a inscrever no campo 355 do Quadro 10 do Modelo 22		1 537	1 292	1 882

Aplicação temporal de benefícios correspondentes aos créditos fiscais por investimento:

Diploma	Âmbito	Exercícios						
		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
DL 42/98, de 3. Mar	Micro, PME		x	x	x			
Lei 87-B/98, de 15.Jan	Interioridade			x	x	x	x	x
DL 292/97, de 22.Nov	I & D	x	x	x	x			
DL 477/99, de 9.Nov	Protecção Ambiental			x	x	x		