Associação Industrial Portuguesa

Sistema Fiscal Português

2017

O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

A presente publicação constitui a 35ª edição de "O Sistema Fiscal Português" pois dá continuidade à orientação seguida, de forma continua, de 1977 a 2009, e retomada em 2016, pela Associação Industrial Portuguesa - Confederação Empresarial, de publicar anualmente sínteses desse sistema fiscal.

Na atualização e revisão agora efetuadas em relação a essas anteriores edições – da autoria do Prof. Dr. M. H. de Freitas Pereira – manteve-se a sistematização que vinha sendo seguida, tendo-se tomado em consideração a legislação fiscal mais relevante publicada até 30 de junho de 2017.

Deste modo, a presente síntese concentra-se nos principais aspetos do sistema fiscal português, apresentados de forma que se deseja seja, na medida do possível, sintética e acessível. Por isso, a informação aqui disponibilizada deve ser considerada como genérica e preliminar e não substitui nem dispensa, de modo algum, a consulta da legislação em vigor, recorrendo para o efeito às correspondentes publicações oficiais, de modo a confirmar e completar os elementos aqui reunidos.

ÍNDICE

I. INTRODUÇÃO 15

II. IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

1. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)

1.1. Incidência

1.1.1. Incidência real

Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente 21
Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais 27
Categoria E – Rendimentos de capitais 29
Categoria F – Rendimentos prediais 31
Categoria G – Incrementos patrimoniais 32
Categoria H – Pensões 36
Exclusões tributárias 37

1.1.2. Incidência pessoal

1.1.2.1. Regras gerais. O conceito de agregado familiar 37
1.1.2.2. O conceito de residente em território português 38
1.1.2.3. Rendimentos obtidos em território português 40

1.1.3. Isenções 41

1.2. Rendimento global líquido

1.2.1. Regras gerais 42

1.2.2. Deduções específicas

1.2.2.1. Dos rendimentos do trabalho dependente 44
1.2.2.2. Dos rendimentos empresariais e profissionais 45
Regime simplificado 45
Regime com base na contabilidade 46
Atos isolados 47
1.2.2.3. Dos rendimentos de capitais 48
1.2.2.4. Dos rendimentos prediais 48
1.2.2.5. Dos incrementos patrimoniais 49
1.2.2.6. Das pensões 50

1.3. Rendimento coletável 50

1.4. Taxas

1.4.1. Taxas gerais 53
1.4.2. Taxa adicional de solidariedade 54
1.4.3. Quociente conjugal 54
1.4.4. Taxas liberatórias (retenção na fonte) 54
1.4.5. Taxas especiais (art.º 72º do Código do IRS) 56
1.4.6. Tributações autónomas (art.º 73º do Código do IRS) 58

1.5. Liquidação e pagamento
1.5.1. Liquidação
1.5.1.1. Regras gerais 60
1.5.1.2. Deduções à coleta 60
1.5.2. Pagamento
1.5.2.1. Imposto calculado com base na declaração 69
1.5.2.2. Retenção na fonte
a) Regras gerais 69
b) Rendimentos do trabalho dependente e pensões 69
c) Remunerações não fixas 70
d) Rendimentos de outras categorias 71
e) Retenção sobre juros contáveis e diferença entre valor de reembolso e preço de emissão 72
f) Dispensa de retenção na fonte 73
g) Sujeição parcial de rendimentos a retenção na fonte 73
h) Retenções sobre rendimentos abrangidos por convenções internacionais 74
1.5.2.3. Pagamentos por conta 74
1.6. Obrigações acessórias 75
1.7. Regime dos "residentes não habituais"
1.7.1. Requisitos de aplicação e período temporal 78
1.7.2. "Atividades de elevado valor acrescentado" 78
1.7.3. Regime fiscal
1.7.3.1. Rendimentos de fonte portuguesa (categorias A e B) 80
1.7.3.2. Rendimentos de fonte estrangeira (categorias A, B, E, F, G e H) 80

2. Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)
2.1. Incidência
2.1.1. Incidência pessoal
2.1.1.1. Sujeitos passivos 82
2.1.1.2. Transparência fiscal 82
2.1.2. Incidência real
2.1.2.1. Base do imposto 83
2.1.2.2. Extensão da obrigação de imposto. Rendimentos obtidos em território português 84
2.1.2.3. Estabelecimento estável 85
2.1.2.4. Período de tributação 85
2.2. Isenções
2.2.1. Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais e Segurança Social 86

2.2.2. Pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social (IPSS) 86
2.2.3. Associações culturais, recreativas e desportivas 87
2.2.4. Entidades de navegação marítima e aérea 87
2.2.5. Lucros e reservas colocados à disposição de não residentes 87
2.2.6. Juros e *"royalties"* devidos a entidades não residentes 88
2.2.7. Outras isenções 90
2.3. Determinação da matéria coletável 90
2.3.1. Sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola
2.3.1.1. Lucro tributável
2.3.1.1.1. Regras gerais 91
2.3.1.1.2. Valorimetria dos inventários 94
2.3.1.1.3. Imparidades 95
2.3.1.1.4. Depreciações e amortizações 96
2.3.1.1.5. Provisões 99
2.3.1.1.6. Créditos incobráveis 100
2.3.1.1.7. Realizações de utilidade social 100
2.3.1.1.8. Quotizações e donativos 101
2.3.1.1.9. Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis 105
2.3.1.1.10. Limitações à dedução de gastos de financiamento 106
2.3.1.1.11. Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais 107
2.3.1.1.12. Mais-valias e menos-valias realizadas 109
2.3.1.1.13. Dupla tributação económica 113
2.3.1.2. Reporte de prejuízos 115
2.3.1.3. Estabelecimentos estáveis de entidades residentes 116
2.3.1.4. Regime simplificado de tributação 118
2.3.2. Pessoas coletivas e outras entidades residentes que não exercem, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola 119
2.3.3. Entidades não residentes
2.3.3.1. Lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português 120
2.3.3.2. Rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável 121

2.3.4. Preços de transferência 121
2.3.5. Regimes especiais e disposições diversas
2.3.5.1. Regime especial de tributação dos grupos de sociedades 123
2.3.5.2. Regime da liquidação de sociedades e outras entidades 126
2.3.5.3. Outros regimes 127
2.4. Taxas
2.4.1. Regime geral 128
2.4.2. Tributações autónomas 129
2.5. Liquidação
2.5.1. Regras gerais 133
2.5.2. Retenções na fonte 135
2.6. Pagamento
2.6.1. Entidades residentes que exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável em território português
2.6.1.1. Regras gerais 137
2.6.1.2. Pagamentos por conta e pagamentos adicionais por conta 138
2.6.1.3. Pagamento especial por conta 138
2.6.2. Entidades que não exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola 140
2.7. Obrigações acessórias
2.7.1. Obrigações declarativas 140
2.7.2. Obrigações contabilísticas, de escrituração e de documentação fiscal 140
2.7.3. Representação de entidades não residentes 142
2.8. Medidas anti-abuso 142

III. IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO

1. Imposto municipal sobre imóveis (IMI)
1.1. Incidência
1.1.1. Incidência real 147
1.1.2. Incidência pessoal 148
1.1.3. Início de tributação 149
1.2. Isenções 149
1.3. Valor patrimonial tributário
a) Prédios rústicos 150
b) Prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços 151

c) Terrenos para construção 156
1.4. Taxas 157
1.5. Liquidação e pagamento 158
1.6. Cláusula de salvaguarda 158

2. Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis
2.1. Incidência 160
2.2. Valor tributável 160
2.3. Taxa 161
2.4. Liquidação e pagamento 161
2.5. Dedução do adicional mos impostos sobre o rendimento
6.1. Dedução no IRS 161
6.2. Dedução no IRC 162

3. Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT)
3.1. Incidência 163
3.2. Isenções 165
3.3. Valor tributável 166
3.4. Taxas 167
3.5. Liquidação e pagamento 169

IV. IMPOSTOS SOBRE A DESPESA

1. Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)
1.1. Regime geral do IVA
1.1.1. Aspetos gerais 171
1.1.2. Incidência do imposto
1.1.2.1. Operações tributáveis 171
1.1.2.2. Localização das operações 173
1.1.2.3. Sujeitos passivos 175
1.1.2.4. Facto gerador e exigibilidade
1.1.2.4.1. Regime geral 177
1.1.2.4.2. Regime de caixa 177
1.1.3. Isenções
1.1.3.1. Isenções nas operações internas 178
1.1.3.2. Isenções nas importações 180
1.1.3.3. Isenções na exportação, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais 181
1.1.3.4. Outras isenções (isenções relacionadas com regimes suspensivos) 182
1.1.4. Valor tributável 183
1.1.5. Taxas 184

1.1.6. Liquidação do imposto
1.1.6.1. Regra geral 186
1.1.6.2. Direito à dedução – condições 187
1.1.6.3. Exceções do direito à dedução 188
1.1.6.4. Modalidades do direito à dedução 189
1.1.6.5. Dedução relativa a bens e serviços de utilização mista 190
1.1.7. Regularizações 192
1.1.7.1. Correções do valor tributável ou de erros materiais ou de cálculo 192
1.1.7.2. Créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis 192
1.1.8. Obrigações dos sujeitos passivos
1.1.8.1. Obrigações declarativas 194
1.1.8.2. Pagamento 195
1.1.8.3. Faturação 197
1.1.8.4. Contabilização ou registo 199
1.1.8.5. Nomeação de representante 199
1.1.9. Regimes especiais
1.1.9.1. Regime de isenção 199
1.1.9.2. Regime forfetário dos produtos agrícolas 200
1.1.9.3. Regime dos pequenos retalhistas 200
1.1.9.4. Outros regimes especiais 201
1.1.10. Bens em circulação 201
1.2. Regime do IVA nas transações intracomunitárias (RITI)
1.2.1. Incidência
1.2.1.1. Sujeitos passivos 203
1.2.1.2. Operações tributáveis 204
1.2.1.3. Localização das operações 206
1.2.1.4. Facto gerador e exigibilidade 208
1.2.2. Isenções 208
1.2.3. Valor tributável e taxas 209
1.2.4. Liquidação e pagamento do imposto
1.2.4.1, Liquidação e reembolso 210
1.2.4.2. Pagamento 210
1.2.5. Outras obrigações dos sujeitos passivos 211

2. Impostos especiais sobre o consumo
2.1. Regime geral
2.1.1. Incidência subjetiva e objetiva 213
2.1.2. Isenções comuns 214
2.1.3. Facto gerador e exigibilidade 214
2.1.4. Liquidação e pagamento 216
2.1.5. Produção, transformação e armazenagem de produtos 217

2.1.6. Circulação dos produtos em regime de suspensão de imposto 217
2.1.7. Reembolso do imposto 218
2.2. Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA)
2.2.1. Âmbito do imposto 218
2.2.2. Isenções 218
2.2.3. Taxas aplicáveis na liquidação do imposto 219
2.2.4. Pequenos produtores de vinho 221
2.2.5. Regimes dos entrepostos fiscais de álcool e bebidas alcoólicas e dos depositários autorizados 221
2.3. Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos
2.3.1. Âmbito do imposto 222
2.3.2. Isenções 222
2.3.3. Taxas 223
2.3.4. Reembolso parcial para o gasóleo profissional 224
2.4. Imposto sobre o tabaco
2.4.1. Âmbito do imposto 225
2.4.2. Introdução no consumo 225
2.4.3. Isenções 226
2.4.4. Cálculo do imposto 226
2.4.5. Comercialização do tabaco 228

3. Imposto sobre veículos (ISV)
3.1. Amplitude do imposto
3.1.1. Incidência objetiva 229
3.1.2. Incidência subjetiva 230
3.2. Isenções 230
3.3. Base tributável 233
3.4. Facto gerador e exigibilidade 233
3.5. Taxas do imposto 234
3.6. Liquidação, pagamento e reembolso 239
3.7. Incentivo ao abate de veículos em fim de vida 240

V. IMPOSTO DO SELO

1. Incidência
1.1. Incidência real 243
1.2. Incidência pessoal 244
1.3. Territorialidade 244
2. Isenções 245
3. Valor tributável 248
4. Taxas 250

5. Liquidação e pagamento 250
Tabela Geral do Imposto do Selo 251

VI. CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADAS POR PORTUGAL
(Taxas máximas de retenção na fonte) 257

VII. BENEFÍCIOS FISCAIS
1. Aspetos gerais 265
2. Investimento
2.1. Benefícios contratuais ao investimento produtivo 265
2.2. Regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) 269
2.3. Instalação de empresas em territórios do interior 271
2.4. Dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR) 271
2.5. Investigação e desenvolvimento (I&D) empresarial 273
3. Emprego
3.1. Criação de postos de trabalho 274
3.2. Trabalhadores deslocados no estrangeiro 275
4. Proteção do ambiente
4.1. Transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias 276
4.2. Despesas com sistemas de *car-sharing* e *bike-sharing* 277
4.3. Despesas com frota de velocípedes 277
4.4. Atividade silvícola 277
4.5. Certificação biológica das explorações 278
5. Financiamento empresarial
5.1. Remuneração convencional do capital social 278
5.2. Investimentos no âmbito do Programa "Semente" 279
5.3. Empréstimos externos e rendas de locação de equipamentos importados 280
5.4. Rendimento de valores mobiliários representativos de dívida 280
6. Reorganização de empresas em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação 281
7. Recuperação de empresas
7.1. Adquirentes de empresas em situação económica difícil – Regime especial de dedução de prejuízos fiscais 283
7.2. Insolvência e recuperação de empresas 284
8. Sistema financeiro e mercado de capitais
8.1. Organismos de investimento coletivo (OIC) 285
8.2. Fundos de capital de risco 288
8.3. Fundos de investimento imobiliário em recursos florestais 289
8.4. Mais-valias realizadas por entidades não residentes 290
8.5. *"Swaps"* e empréstimos de instituições financeiras não residentes 291

8.6. Depósitos a prazo feitos por instituições de crédito não residentes 291
8.7. Operações de reporte 291
9. Propriedade intelectual 291
10. Poupança pessoal
10.1. Fundos de pensões e de poupança-reforma poupança-educação e poupança-reforma/educação 292
10.2. Regime público de capitalização 293
10.3. Contribuições das entidades patronais para regimes de segurança social 293
10.4. Conta poupança-reformados 294
10.5. Poupança de longo prazo 294
10.6. Planos de poupança em ações (PPA) 294
11.Zonas francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria (Açores) 294
12. Cooperativas 298
13. Associativismo – associações e confederações 299
14. Benefícios diversos
14.1. Reabilitação urbana 300
14.2. Empreendimentos com utilidade turística 300
14.3. Empresas armadoras da marinha mercante nacional 301
14.4. Entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos 301
14.5. Prédios situados em áreas de localização empresarial 301

VIII. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL
1. Trabalhadores por conta de outrem
1.1. Disposições gerais 303
1.2. Trabalhadores integrados em categorias ou situações específicas
1.2.1. Membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas 306
1.2.2. Trabalhadores no domicílio 308
1.2.3. Trabalhadores em regime de contrato de trabalho de muito curta duração 308
1.2.4. Trabalhadores em situação de pré-reforma 308
1.2.5. Trabalhadores ativos com 65 anos de idade e 40 anos de serviço 308
1.2.6. Pensionistas em atividade 309
1.2.7. Trabalhadores agrícolas 309
1.2.8. Trabalhadores da pesca e assimilados 309
1.2.9. Trabalhadores do serviço doméstico 310
1.2.10. Trabalhadores com deficiência 310

2. Trabalhadores independentes 311
3. Benefícios parafiscais
3.1. Incentivos à contratação de jovens à procura do primeiro emprego e desempregados de longa e muito longa duração 316
3.2. Trabalhadores reclusos em regime aberto 317
3.3. Rotação emprego-formação 318
3.4. Redução da taxa contributiva no âmbito da atualização da retribuição mínima mensal garantida 319

IX. EXEMPLOS
1. Tributação dos rendimentos de um casal em IRS 321
2. Tributação de uma sociedade residente em IRC 328

I
INTRODUÇÃO

O sistema fiscal português, no domínio normativo, baseia-se num conjunto de impostos estaduais e locais, diretos e indiretos.

A classificação mais usual desse conjunto é a que tem em conta a natureza económica da base sobre a qual os impostos incidem. A este respeito distinguem-se os impostos sobre o rendimento, os impostos sobre o património e os impostos sobre a despesa. A eles se juntam geralmente as contribuições para a segurança social.

a) **Impostos sobre o rendimento**

A partir de 1 de Janeiro de 1989, a tributação do rendimento opera-se fundamentalmente através de dois impostos:

- *Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);*
- *Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC).*

Este sistema de tributação do rendimento substituiu o sistema de impostos parcelares ou cedulares, fruto da reforma dos anos 60 do século passado, a que se sobrepunha um imposto global, o chamado imposto complementar. Era, por isso, um sistema, formalmente, de duplo elemento.

Com a reforma da tributação do rendimento visou-se a instituição tendencial de um imposto único sobre o rendimento, concretizado através do alargamento das bases de tributação, da moderação das taxas e da estabilidade no nível das receitas, de forma a alcançar-se a eficiência económica, a realização da justiça social e a simplificação dos deveres tributários.

A base do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é o valor global anual dos rendimentos, distribuídos atualmente por seis categorias, depois de efetuadas as deduções e abatimentos correspondentes, valor global sujeito a taxas progressivas (progressividade por escalões).

Existem, no entanto, alguns rendimentos que não são englobados e que são tributados, a título definitivo, por retenção na fonte, a taxas proporcionais que variam com a natureza dos rendimentos. No entanto, o contribuinte pode, em alguns casos, optar pelo englobamento de alguns destes rendimentos. Assim, a característica de tributação unitária visada inicialmente tem vindo progressivamente a ser abandonada, classificando-se atualmente o sistema de tributação do rendimento vigente em Portugal como *"Semi-Dual Income Tax"*.

No imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas a base tributável varia com a natureza destas.

Assim, nas pessoas coletivas que exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base é o lucro que consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação (teoria do balanço), embora suscetível de correção nos termos do respetivo Código.

Nas pessoas coletivas que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base é o rendimento global que corresponde à

soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e bem assim dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.
Há ainda que ter em conta que sobre os sujeitos passivos de IRC residentes que exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola e sobre estabelecimentos estáveis de não residentes pode incidir um imposto local – a chamada *derrama municipal* – e ainda para lucros superiores a determinado montante a denominada *derrama estadual*.

b) **Impostos sobre o património**

Os principais impostos sobre o património são impostos locais, cuja receita reveste a favor das autarquias locais e que são:

SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS – RECEITAS FISCAIS

em milhões de euros

	1980	1990	2000	2012	2013	2014
Impostos sobre o rendimento	**355**	**3 805**	**11 691**	**14 672**	**18 664**	**18 247**
IRS	-	2 350	6 947	9 791	13 120	13 318
IRC	-	1 088	4 457	4 362	5 327	4 717
Contribuições para a segurança Social	**531**	**4 026**	**10 168**	**14 621**	**15 139**	**15 544**
Cont. dos trabalhadores por conta de outrem	203	1 470	4 286	6 194	6 403	6 810
Cont. da entidade patronal	318	2 413	5 882	8 428	8 736	8 734
Impostos sobre o património	**26**	**402**	**1 468**	**1 768**	**1 914**	**2 158**
Contribuição autárquica/IMI	-	133	508	1 140	1 337	1 445
Impostos sobre as sucessões e Doações	4	74	103	-	-	-
Imposto municipal de sisa/IMT	21	195	674	417	356	483
Impostos sobre bens e serviços	**837**	**6 555**	**16 069**	**21 775**	**21 638**	**22 622**
IT/ IVA	290	2 906	9 734	13 995	13 710	14 672
Imposto de consumo sobre o Tabaco	62	362	1 077	1 432	1 387	1 372
Imposto sobre produtos Petrolíferos	166	1 251	1 969	2 790	2 740	2 780
Imposto automóvel	59	304	1 239	370	360	476
Outros impostos	**3**	**37**	**288**	**522**	**516**	**548**
Receitas fiscais totais	**1 798**	**14 825**	**39 888**	**53 515**	**58 015**	**59 259**
Nível de fiscalidade (Receitas Fiscais/PIB)	**21,9**	**26,5**	**31,1**	**31,8**	**34,1**	**34,2**

FONTE: OECD, *Revenue Statistics,* Paris, 2016

- *Imposto municipal sobre imóveis (IMI);*
- *Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT).*

O IMI, que sucedeu à contribuição autárquica, é um imposto, liquidado anualmente, que incide sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos situados em Portugal e que recai sobre os respetivos proprietários em 31 de Dezembro do ano em causa.
O IMT, que sucedeu ao imposto municipal de sisa, incide sobre as transmissões, a título oneroso, de bens imóveis situados em território nacional, recaindo sobre os respetivos adquirentes.
A partir de 1 de Janeiro de 2004, deixou de existir o imposto sobre as sucessões e doações. As transmissões gratuitas de que beneficiem pessoas singulares, exceto cônjuge, descendentes e ascendentes, passaram a estar integradas no *imposto do selo*, enquanto que aquelas de que sejam beneficiárias pessoas coletivas passaram a integrar a base tributável do IRC.
Há ainda imposto do selo sobre transmissões onerosas ou por doação de bens imóveis.
Em 2017 começou a vigorar o chamado "*Adicional ao imposto municipal sobre imóveis"*(AIMI), que incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português (exceto os classificados como "comerciais, industriais ou para serviços" e "outros") quando essa soma seja superior a 600 mil euros. O sujeito passivo é o respetivo proprietário, usufrutuário ou superficiário em 1 de Janeiro do ano a que o adicional respeite.

c) **Impostos sobre a despesa**

Nos impostos sobre a despesa faz-se sentir a importância da harmonização comunitária quer quanto ao imposto geral – o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – quer no respeitante aos impostos especiais de consumo.
O *imposto sobre o valor acrescentado (IVA),* que é um imposto geral sobre o consumo e plurifásico sem efeitos cumulativos, incide designadamente sobre as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo como tal e sobre as importações de bens. Incide ainda sobre as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).
Os impostos especiais de consumo existentes, e que estão sujeitos a um regime geral comum, são:

- *Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA),* que incide sobre a cerveja, os vinhos, as outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas e, bem assim, sobre o álcool etílico e as bebidas adicionadas de açucar ou outros edulcorantes;
- *Imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP)*, que incide sobre os seguintes produtos: produtos petrolíferos e energéticos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante ou uso como combustível; quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante; os outros hidrocarbonetos com exceção da turfa, destinados a serem utilizados,

colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível; a eletricidade;

- *Imposto sobre o tabaco (IT),* que incide sobre o tabaco manufaturado, destinado ao consumo em todo o território nacional.

Também se pode considerar um imposto sobre a despesa o *imposto sobre veículos (IV)* que é um imposto interno que incide sobre os veículos a seguir referidos, fabricados, montados, admitidos ou importados no estado de novo ou usados, e que estejam obrigados a matrícula em Portugal: veículos automóveis ligeiros de passageiros; veículos automóveis ligeiros de utilização mista; veículos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, fechada ou sem caixa; automóveis de passageiros; autocaravanas; motociclos; triciclos e quadriciclos.

d) **Outros impostos e contribuições**

Um imposto antigo e que continua a ser importante é o *imposto do selo* que, além das transmissões gratuitas e de outras situações ligadas ao património que se assinalaram atrás, tributa muitos outros atos ou situações enumeradas na Tabela Geral anexa ao respetivo Código, de que se salientam pela sua importância as relativas a utilização de crédito, operações financeiras e operações de seguro.

Outros impostos são:

- *Imposto especial ,de jogo*, a que estão sujeitas as empresas concessionárias de exploração de jogos de fortuna ou azar, e *imposto especial de jogo on line,* a que estão sujeitas as correspondentes entidades exploradoras;
- *Impostos sobre o petróleo* (renda de superfície e imposto sobre a produção de petróleo);
- *Imposto único de circulação*, a que estão sujeitos anualmente os proprietários de veículos matriculados ou registados em Portugal (automóveis de passageiros ou de mercadorias, motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos, embarcações de recreio e aeronaves de uso particular).

Nos últimos anos têm sido criadas várias contribuições financeiras, designadamente:

- *Contribuição de serviço rodoviário* (que está associada ao ISP);
- *Contribuição sobre o setor bancário*;
- *Contribuição extraordinária sobre o setor energético*;
- *Contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica*.

e) **Contribuições para a segurança social**

O sistema previdencial da segurança social comporta três regimes contributivos, a saber:

- Regime dos trabalhadores por conta de outrem;
- Regime dos trabalhadores independentes;
- Regime do seguro social voluntário.

No *regime dos trabalhadores por conta de outrem* a base de incidência contributiva é constituída pela remuneração líquida devida em função do exercício da atividade profissional ou decorrente da cessação do contrato de trabalho. Sobre essa base incidem contribuições das entidades empregadoras e quotizações dos trabalhadores,

estas últimas sendo descontadas nas remunerações dos trabalhadores e pagas, mensalmente, pela entidade empregadora conjuntamente com a parte que lhe cabe.
No *regime dos trabalhadores independentes,* a obrigação contributiva destes trabalhadores compreende o pagamento mensal de contribuições sobre uma base de incidência, que é fixada anualmente, em outubro de cada ano para vigorar nos 12 meses seguintes, tendo por referência o chamado rendimento relevante determinado pela segurança social com base nos rendimentos declarados para efeitos fiscais. Existe também obrigação contributiva por parte das entidades contratantes, que se traduz num pagamento anual, quando no ano civil anterior beneficiem de pelo menos 80 % do valor total da atividade do trabalhador independente.
No *regime do seguro social voluntário* abrangem-se os cidadãos portugueses considerados aptos para o trabalho que não se encontrem integrados em regime obrigatório de proteção social ou que, estando, não relevem no âmbito do sistema de segurança social português. A base de incidência contributiva corresponde a uma remuneração convencional escolhida pelo beneficiário de acordo com escalões definidos na lei e que estão indexados ao valor do IAS, fazendo-se o pagamento das contribuições mensalmente.

II
IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

1. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989 e foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

A Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro, publicou uma versão atualizada e revista deste Código, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2015.

1.1 Incidência

1.1.1 Incidência real

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos de uma pessoa singular, depois de feitas as correspondentes deduções e abatimentos. Os rendimentos sujeitos ao imposto apresentam-se, no Código, subdivididos em seis categorias:

• CATEGORIA A - Rendimentos do trabalho dependente

Esta categoria de rendimentos compreende as remunerações – ordenados, salários, vencimentos, percentagens, comissões, participações, senhas de presença, subsídios, prémios, remunerações acessórias, etc. – pagas ou postas à disposição do seu titular e provenientes de:

a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;
b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou de outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultante;
c) Exercício de função, serviço ou cargos públicos;
d) Situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, bem como prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis para a passagem à situação de reforma, ou mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinados à condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem, ainda que, em quaisquer desses casos, sejam devidos por fundos de pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originalmente devedora.

São assimilados a rendimentos do trabalho dependente: as remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas (com exceção dos que neles participem como revisores oficiais de contas); as remunerações acessórias, nelas compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídas na remuneração principal que sejam auferidas devido à prestação do trabalho ou em conexão com este e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente:

1) Os abonos de família e as respetivas prestações complementares na parte em que excedam os limites legais estabelecidos;

2) Os subsídios de refeição na parte que exceder o limite legal estabelecido (ou seja, em 2017, € 4,52), ou em que o exceda em 60% (ou seja, € 7,23) sempre que o subsídio seja atribuído em vales de refeição;
3) As importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal com seguros e operações do ramo vida, contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer outros regimes complementares de segurança social, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respetivos beneficiários, bem como as que, não constituindo direitos adquiridos e individualizados dos respetivos beneficiários, sejam por estes objeto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade;[1]
4) Os subsídios de residência ou equivalentes ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal;
5) Os resultantes de empréstimos sem juros ou a taxa de juro inferior à taxa de juro de referência para o tipo de operação em causa concedidos ou suportados pela entidade patronal, com exceção dos que se destinam à aquisição de habitação própria permanente, de valor não superior a € 180 426,40 e cuja taxa não seja inferior a 70 % da taxa mínima da proposta aplicável às operações de refinanciamento pelo Banco Central Europeu, ou outra taxa legalmente fixada como equivalente[2];
6) As importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade;

---

[1] Nestes casos, quando não puder ser discriminada a parte correspondente às contribuições efetuadas pela entidade patronal, considera-se rendimento do trabalho a importância determinada com base na Portaria n.º 543/2000, de 4 de agosto

[2] De acordo com o nº 3 do artº 24º do Código do IRS, o cálculo do rendimento sujeito a tributação é o seguinte:

a) Empréstimo concedido pela entidade patronal:
   i) Sem juros:
   $$R_s = V_e \times T_{jr}$$
   ii) Com juro suportado pelo beneficiário (T_{jt}) a uma taxa inferior à T_{jr}:
   $$R_s = V_e \times (T_{jr} - T_{jt})$$
b) Empréstimo concedido por outras entidades:
   Parte dos juros suportados pela entidade patronal

sendo:

R_s – rendimento sujeito a imposto
V_e - valor do empréstimo
T_{jr} – taxa de juro de referência ou, na sua falta, 70 % da taxa mínima da proposta aplicável às operações de refinanciamento pelo Banco Central Europeu, ou outra taxa legalmente fixada como equivalente, do primeiro dia útil do ano a que respeitam os rendimentos
T_{jt} - taxa de juro suportada pelo trabalhador

7) Os ganhos derivados de planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, sobre valores mobiliários ou direitos equiparados ainda que de natureza ideal criados em benefício de trabalhadores ou membros dos órgãos sociais, incluindo os resultantes da alienação ou liquidação financeira das opções ou direitos ou de renúncia onerosa ao seu exercício a favor da entidade patronal ou de terceiros, e bem assim, os resultantes da recompra, pela entidade patronal, mas, apenas, em qualquer caso, na parte em que se revista de carácter remuneratório, dos valores mobiliários ou direitos equiparados, mesmo que os ganhos se materializem após a cessação da relação de trabalho ou de mandato social;

8) Os rendimentos, em dinheiro ou em espécie, pagos ou colocados à disposição a título de direito a rendimento inerente a valores mobiliários ou direitos equiparados, ainda que se revistam de natureza ideal, e, bem assim, a título de valorização patrimonial daqueles valores ou direitos, independentemente do índice utilizado para a sua determinação, derivados de planos de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, criados em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, mesmo que o pagamento ou colocação à disposição ocorra apenas após a cessação da relação de trabalho ou de mandato social;

9) Os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro do órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel, sendo neste caso o rendimento anual igual ao produto de 0,75% do seu valor de mercado pelo número de meses de utilização da mesma.

10) A aquisição pelo trabalhador ou membro do órgão social, por preço inferior ao valor de mercado, de qualquer viatura que tenha originado encargos para a entidade patronal (presumindo-se essa aquisição quando a viatura seja registada no seu nome, no de qualquer pessoa que integre o seu agregado familiar ou no de outrem por si indicado, no prazo de dois anos a contar do exercício em que a viatura deixou de originar encargos para a entidade patronal).

O rendimento corresponde, neste caso, à diferença positiva entre o valor de mercado e o somatório dos rendimentos anuais tributados como rendimentos decorrentes da atribuição do uso com a importância paga a título de preço de aquisição.

O valor de mercado para efeitos dos n^{os} 9 e 10 supra é o resultante da diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização acumulada correspondente ao número de anos do veículo, de acordo com a seguinte tabela (Portaria n.º 383/2003, de 14 de Maio):

Idade do veículo	Desvalorização anual	Desvalorização acumulada
0	0,00	0,00
1	0,20	0,20
2	0,15	0,35
3	0,10	0,45
4	0,10	0,55
5	0,10	0,65
6	0,05	0,70
7	0,05	0,75
8	0,05	0,80
9	0,05	0,85
10 ou superior	0,05	0,90

No caso de importâncias despendidas pelas entidades patronais com seguros, fundos de pensões ou quaisquer regimes complementares de segurança social, a tributação pode ser diferida para momento ulterior se respeitarem a contratos que garantam exclusivamente o benefício de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência e sejam observadas condições estabelecidas no Código de IRC a propósito das realizações de utilidade social (nº 1 do art.º 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

Por outro lado, relativamente ao recebimento em capital de importâncias despendidas pelas entidades patronais com regimes complementares de segurança social há lugar a isenção de um terço das importâncias pagas ou colocadas à disposição, com o limite de 11 704,70 euros (n.º 3 do art.º 18º do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

a) Os abonos para falhas a quem no seu trabalho tenha de movimentar numerário na parte em que excedam 5% da remuneração mensal fixa (RMF), ou seja:

$$\text{Limite mensal} = \frac{0{,}05\ x\ RMF\ x\ 14}{12}$$

b) As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício.

Estão, assim, excluídas de tributação as ajudas de custo e as importâncias relativas a abonos quilométricos, na parte em que não excedam os seguintes limites (Decreto-Lei nº 137/2010, de 28 de dezembro e Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro):

Ajudas de custo (limite geral):

- Deslocações no País .....€ 50,20/dia

- Deslocações ao estrangeiro ..... € 89,35/dia

Ajudas de custo (limite aplicável a membros dos órgãos sociais e a trabalhadores com remunerações não equiparáveis às dos funcionários públicos):

- Deslocações no País .....€ 69,19/dia
- Deslocações ao estrangeiro ..... € 100,24/dia

Abonos quilométricos por utilização de automóvel próprio € 0,36/km

c) Quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação da relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança de local de trabalho, bem como outras indemnizações que visem compensar perdas de rendimento da categoria A e que não correspondam a prestações de serviços;
d) A quota parte, acrescida dos descontos para a segurança social que constituam encargo do beneficiário, devida a título de participação nas companhas de pesca aos pescadores que limitem a sua atividade à prestação de trabalho;
e) As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal.

No caso de cessação, convencional ou judicial, de contrato individual de trabalho, de aquisição de serviços ou do exercício de função ou cargo público, sem prejuízo das situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista, ou de funções de gestor, administrador ou gerente de pessoas coletivas, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação:

a) Pela sua totalidade, na parte que corresponda ao exercício de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente;
b) Na parte que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado um novo vínculo profissional ou empresarial com a mesma entidade ou outra que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, caso em que as importâncias são tributadas pela totalidade. Igual tratamento é dado às importâncias recebidas quando o sujeito passivo tenha beneficiado nos últimos cinco anos da não tributação total ou parcial por cessação de contrato, nos termos acima referidos.

Este regime não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e de Natal.

Para os efeitos referidos considera-se também criado um novo vínculo empresarial quando sejam estabelecidas com a entidade patronal relações laborais, comerciais

ou de prestação de serviços por sociedade ou outra entidade em que sozinho, ou juntamente com membros do seu agregado familiar, o beneficiário ou uma pluralidade de beneficiários detenham pelo menos 50% do seu capital (excetuadas algumas situações).

Não constituem rendimento tributável:

a) As prestações efetuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios de segurança social, ainda que de natureza privada, que visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência;
b) Os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidos pela entidade patronal desde que observados os critérios estabelecidos no Código do IRC (art.º 43.º) para as realizações de utilidade social e bem assim os "vales sociais" previstos no Decreto-Lei nº 26/99, de 28 de janeiro ("vales-infância" e "vales-educação"), exceto na parte em que o seu montante exceda € 1100 por dependente no caso de "vales-educação";
c) As prestações relacionadas exclusivamente com ações de formação profissional dos trabalhadores, quer estas sejam ministradas pela entidade patronal, quer por organismos de direito público ou entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e realização profissionais pelos ministérios competentes.
d) As importâncias suportadas pelas entidades patronais com a aquisição de passes sociais a favor dos seus trabalhadores desde que a atribuição dos mesmos tenha carácter geral;
e) As importâncias suportadas pelas entidades patronais com seguros de saúde ou doença em benefício dos seus trabalhadores ou respetivos familiares desde que a atribuição dos mesmos tenha caráter geral;
f) As importâncias suportadas pelas entidades patronais com encargos, indemnizações ou compensações pagos no ano da deslocação, em dinheiro ou em espécie, devidos pela mudança do local de trabalho, quando este passe a situar-se a uma distância superior a 100 km do local de trabalho anterior, na parte que não exceda 10 % da remuneração anual, com o limite de € 4200 por ano (mas esta exclusão só pode ser aproveitada, por cada sujeito passivo, uma vez em cada período de três anos).

Para efeitos de IRS considera-se entidade patronal toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que constituam rendimento do trabalho dependente, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da sua localização geográfica.
Dever-se-á ter ainda em conta que para a qualificação como rendimentos desta categoria consideram-se rendimentos do trabalhador os benefícios ou regalias atribuídos pela entidade patronal a qualquer pessoa do agregado familiar ou que a ele esteja ligada por vínculo de parentesco ou afinidade.

• CATEGORIA B – Rendimentos empresariais e profissionais

Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:

a) Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;

b) Os auferidos no exercício por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza ainda que conexas com qualquer atividade mencionada na alínea anterior;

c) Os provenientes da propriedade intelectual (direitos de autor e direitos conexos) ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidas pelo seu titular originário.

Integram-se ainda nesta categoria:

a) Os rendimentos prediais e de capitais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;

b) As mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afetos ao ativo da empresa, bem como outros ganhos ou perdas qualificados como mais-valias quando imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais[3];

c) As importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com a atividade exercida, nomeadamente a sua redução, suspensão e cessação, assim como pela mudança do local do respetivo exercício;

d) As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento;

e) Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária ou no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços;

f) Os provenientes da prática de atos isolados referentes a qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária ou ao exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços (considerando-se como tais os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada).

São excluídos da tributação os rendimentos resultantes de atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente ou em cumulação com o valor dos rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, desta ou de outras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda, por agregado familiar, quatro vezes e meia o valor anual do IAS (ou seja, em 2017, 4,5x12x421,32=22751,28 euros).

Os rendimentos da categoria B ficam sujeitos a tributação desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente

[3] Não configura, no entanto, transferência para o património particular do empresário a afetação de bem imóvel habitacional à obtenção de rendimentos da categoria F.

ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares, sem prejuízo do disposto no artigo 18.º do Código do IRC (especialização dos exercícios segundo o regime de competência económica) para os rendimentos determinados com base na contabilidade.

Nos casos em que o rendimento não seja determinado com base na contabilidade deve ainda observar-se que as importâncias recebidas a título de provisão ou a qualquer outro título destinadas a custear despesas da responsabilidade dos clientes são consideradas como rendimento do ano posterior ao da sua receção sempre que até ao final desse ano não seja apresentada a conta final relativa ao trabalho prestado.

Consideram-se atividades comerciais e industriais, designadamente as seguintes:

a) Compra e venda;
b) Fabricação;
c) Pesca;
d) Explorações mineiras e outras indústrias extrativas;
e) Transportes;
f) Construção civil;
g) Urbanísticas e exploração de loteamentos;
h) Atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como a venda ou exploração do direito real de habitação periódica;
i) Agências de viagem e de turismo;
j) Artesanato;
k) Atividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório (o que se considera verificar-se quando os respetivos custos diretos sejam inferiores a 25% dos custos diretos totais do conjunto da atividade exercida);
l) Atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, integradas noutras de natureza comercial ou industrial (o que se tem por verificado quando os respetivos produtos se destinem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60% do seu valor nestas atividades);
m) Arrendamento, quando haja opção pela tributação no âmbito da categoria B.

Consideram-se atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, designadamente as seguintes:

a) As comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
b) Caça e exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos explorados diretamente ou por terceiros;
c) Explorações de marinha de sal;
d) Explorações apícolas;
e) Investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, dependentes daquelas atividades.

• CATEGORIA E - Rendimentos de capitais

Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

Assim, estão compreendidos nesta categoria os juros e outras formas de remuneração provenientes de:

- Contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e de outros contratos que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis;
- Depósitos à ordem ou a prazo em instituições financeiras bem como certificados de depósito e contas de títulos com garantia de preço ou outras operações similares ou afins;
- Títulos da dívida pública, obrigações e títulos de participação, certificados de consignação, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas e demais instrumentos de aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizáveis como tais (compreendem, além de prémios de amortização ou de reembolso, o quantitativo dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento até à data em que ocorra alguma transmissão dos respetivos títulos, bem como a diferença, pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço de emissão no caso de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por essa diferença);
- Dilação do vencimento ou de mora no pagamento de crédito pecuniário, com exceção dos juros devidos ao Estado ou a outros entes públicos por atraso na liquidação ou mora no pagamento de quaisquer contribuições, impostos ou taxas ou atribuídos no âmbito de uma indemnização não sujeita a tributação nos termos adiante indicados;
- Suprimentos ou outros abonos feitos pelos sócios às sociedades (incluindo juros pelo não levantamento de lucros ou remunerações postas à sua disposição);
- Contrato de conta corrente (quanto ao saldo dos juros apurados).

Constituem ainda rendimentos de capitais:

- Os lucros e reservas e os adiantamentos por conta de lucros colocados à disposição dos associados ou titulares das entidades sujeitas a IRC (exceto os abrangidos pelo regime de transparência fiscal) [4];

[4] Importa ter em conta que os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento de lucros.

- Os rendimentos auferidos pelo associado na associação em participação e na associação à quota e nesta última os recebidos pelo associante depois de descontada a prestação devida ao associado;
- O valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital;
- Os rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento;
- Os rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática;
- Os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos de propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respetivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica;
- Quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais;
- O ganho decorrente de operações de "*swaps*" de taxa de juro;
- A remuneração decorrente de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor da subscrição;
- As indemnizações que visem compensar perdas de rendimento da categoria E;
- Os montantes pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo por estruturas fiduciárias, quando tais montantes não estejam associados à sua liquidação, revogação ou extinção e não tenham já sido tributados ao abrigo do regime de transparência fiscal (nº 3 do artº 20º do Código do IRS)

Considera-se ainda rendimento de capitais a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, adiantamento ou vencimento de seguros e operações do ramo vida e os respetivos prémios pagos ou importâncias investidas, bem como a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade por fundos de pensões ou no âmbito de outros regimes complementares de segurança social e as respetivas contribuições pagas, sem prejuízo de, quando o montante dos prémios, importâncias ou contribuições pagas na primeira metade de vigência dos contratos representar pelo menos 35% da totalidade daqueles:

- Serem excluídos de tributação um quinto do rendimento se o resgate, adiantamento, remição ou outra forma de antecipação da disponibilidade, bem como o vencimento, se verificar após cinco e antes de oito anos de vigência do contrato;
- Serem excluídos de tributação três quintos do rendimento se o resgate, adiantamento, remição ou outra forma de antecipação da disponibilidade, bem como o vencimento, se verificar após oito anos de vigência do contrato.

Consideram-se remunerações derivadas de depósitos à ordem ou a prazo, seja qual for a designação que as partes lhe atribuam os ganhos resultantes de contratos

celebrados por instituições de crédito que titulam um depósito em numerário, a sua absoluta ou relativa indisponibilidade durante o prazo contratual e a garantia de rentabilidade assegurada, independentemente de esta se reportar ao câmbio da moeda.

Os rendimentos desta categoria ficam sujeitos a tributação na data do vencimento efetivo ou presumido, na data da colocação à disposição do seu titular, na data da sua liquidação, ou na data do apuramento do respetivo quantitativo, conforme os casos.

No caso dos mútuos, depósitos e aberturas de crédito os juros efetivos ou parcialmente presumidos vencem-se na data estipulada ou, na sua falta, na data do reembolso. No caso de juros totalmente presumidos, os juros vencem-se em 31 de Dezembro de cada ano ou na data de reembolso quando anterior a 31 de Dezembro.

Atender-se-á ao vencimento no caso de juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito e dos que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis, e bem assim no caso de juros de depósitos, títulos de dívida ou obrigações.

Atender-se-á a colocação à disposição quanto aos lucros e reservas e adiantamentos por conta de lucros colocados à disposição dos titulares de partes sociais, aos rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento e ainda quanto a outros rendimentos previstos na lei.

Atender-se-á ao apuramento do respetivo quantitativo para os rendimentos do contrato de reporte, dos juros, nos casos de reembolso antecipado dos depósitos ou de certificados de depósito, dos «*royalties*», dos rendimentos referentes ao uso ou concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, e ainda outros rendimentos previstos na lei.

Atender-se-á ao momento da liquidação da operação para os rendimentos de "*swaps*", exceto quanto a juros vencidos no decurso da operação em que se atenderá ao respetivo vencimento.

Atender-se-á à data da transmissão, exceto quando esta se realizar entre sujeitos passivos de IRS e não seja imputável ao exercício de uma atividade empresarial e profissional, nos casos de juros de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação e restantes referidos atrás na mesma alínea.

Quanto a seguros e operações do ramo "vida" atender-se-á à colocação dos rendimentos à disposição dos seus titulares ou ao apuramento do respetivo quantitativo quando o titular do direito aos rendimentos opte por recebê-los sob a forma de renda.

- **CATEGORIA F - Rendimentos prediais**

Compreendem as rendas efetivamente recebidas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares relativas a prédios urbanos, rústicos ou mistos, quando não se opte pela sua tributação pela categoria B.

Consideram-se incluídas nas rendas, as importâncias relativas às seguintes situações:

- Cedência do uso do prédio ou parte do prédio e os serviços relacionados com aquela cedência;

• Aluguer de equipamentos (maquinismos e mobiliários) instalados no imóvel locado;
• A diferença auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;
• Cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para publicidade ou outros fins especiais;
• Cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal;
• Constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporário, ainda que vitalícios, sobre prédios;
· Indemnizações que visem compensar perdas de rendimentos da categoria F.

• CATEGORIA G - Incrementos patrimoniais

Constituem *incrementos patrimoniais* desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

a) As mais-valias, tal como se definirão a seguir;
b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, excetuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de transação, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se neste último caso como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão;
c) Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respetiva fonte ou título;
d) Acréscimos patrimoniais não justificados determinados nos termos da lei geral tributária (art.os 87º, 88º ou 89º-A);
e) As indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis.

Constituem *mais-valias* os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais resultem de:

a1) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário (são considerados em 50% do seu valor relativamente a residentes);
a2) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valore mobiliários, incluindo:
  i) A remição e a amortização com redução de capital de partes sociais;
  ii) A extinção ou entrega de partes sociais das sociedades fundidas, cindidas ou adquiridas no âmbito de operações de fusão, cisão ou permuta de partes sociais;
  iii) O valor atribuído em resultado da partilha, bem como em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias dos sujeitos passivos que as constituíram (cf. art.os 81º e 82º do Código do IRC);
  iv) O reembolso de obrigações e outros títulos de dívida;
  v) O resgate de unidades de participação em fundos de investimento e a liquidação destes fundos (cf. adiante VII.8.1.);

a3) Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial, ou científico, quando o transmitente não seja seu titular originário (considerados por 50% do seu valor relativamente a residentes);
a4) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis (considerados em 50% do seu valor relativamente a residentes);
a5) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com exceção dos ganhos relativos a "*swaps*" de taxa de juro;
a6) Operações relativas a "*warrants"* autónomos, quer o "*warrant"* seja objeto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação;
a7) Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente, com exceção das remunerações previstas na alínea r) do n.º 2 do art.º 5.º do Código do IRS;
a8) Cessão onerosa de créditos, prestações acessórias e prestações suplementares.

Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos referidos, mas nos casos de promessa de compra e venda ou de troca, presume-se que o ganho é obtido logo que verificada a tradição ou posse dos bens ou direitos objeto do contrato.
Nos casos de afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial ou profissional exercida pelo seu proprietário, o ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas.
Nos contratos de permuta de bens presentes por bens futuros, a tributação apenas ocorre no momento da celebração do contrato que formaliza a aquisição do bem futuro, ou no momento da sua tradição, se anterior.

O ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, quando for caso disso; pela importância recebida pelo cedente deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objeto de cessão, no caso da cessão onerosa de posições contratuais e de outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis; pelos rendimentos líquidos apurados em cada ano, provenientes das operações relativas a instrumentos financeiros derivados e operações referidas acima em a7); pelos rendimentos líquidos, apurados em cada ano, provenientes das operações relativas a "*warrants*", os quais correspondem:

a) No caso de "*warrant*" de compra, à diferença, na data do exercício, entre o preço do mercado do ativo subjacente e o preço de exercício acrescido do prémio de subscrição ou do valor de aquisição do "*warrant*", conforme este tenha sido adquirido por subscrição ou por transmissão posterior àquela, respetivamente;

b) No caso de "*warrant*" de venda, à diferença, na data do exercício, entre o preço de exercício deduzido do prémio de subscrição ou do valor de aquisição do "*warrant*", conforme este tenha sido adquirido por subscrição ou por transmissão posterior àquela, respetivamente e o preço de mercado do ativo subjacente; ou
c) No caso de transmissão de "*warrant"*, à diferença entre o valor de realização e o prémio na subscrição ou o valor de aquisição do "*warrant*", consoante este tenha sido adquirido por subscrição ou por transmissão posterior àquela, respetivamente.

No caso referido acima em a8), o ganho é constituído pela importância recebida pelo cedente deduzida do valor nominal na primeira transmissão ou do valor de aquisição nos restantes casos.

As mais-valias provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar são excluídas total ou parcialmente da tributação se, observadas certas condições, no prazo de 36 meses, o valor de realização deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para aquisição do imóvel for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a sua construção ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel, exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informação em matéria fiscal[5].

Idêntica exclusão se verifica se o valor de realização deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel for utilizado no pagamento da referida aquisição, desde que efetuada nos 24 meses anteriores à alienação.

No caso de reinvestimento parcial do valor de realização, a exclusão da tributação respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido.

Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efetuado depois de 1 de Janeiro de 1989, cabendo aos contribuintes fazer prova da verificação desses factos (artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro).

[5] Nos termos do art.º 11º da Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro, esta exclusão é extensível, relativamente às alienações de imóveis ocorridas nos anos de 2015 a 2020, às situações em que o valor de realização seja aplicado na amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel alienado, desde que os contratos de empréstimo tenham sido celebrados até 31 de dezembro de 2014. Este regime não é, porém, aplicável se, à data da alienação, o sujeito passivo for proprietário de outro imóvel habitacional.

Os *incrementos patrimoniais injustificados* resultam de uma avaliação indireta da matéria coletável quando designadamente os rendimentos declarados para efeitos de IRS:

a) Se divergirem, sem razão justificativa, do acréscimo do património ou da despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100 mil (o mesmo acontecendo quando houver falta de declaração de rendimentos e se verificar aquele acréscimo de património ou despesa efetuada);
b) Se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo. É o que acontece, neste último caso, quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela abaixo ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30% para menos em relação ao rendimento padrão resultante da mesma tabela, que é:

Manifestações de fortuna	**Rendimento-padrão**
Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250 000	20 % do valor de aquisição
Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50 000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10 000	50 % do valor no ano da matrícula com abatimento de 20 % por cada um dos anos seguintes
Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25 000 e aeronaves de Turismo	Valor no ano de registo com abatimento de 20 % por cada um dos anos seguintes
Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000	50 % do valor anual
Montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em território com regime fiscal mais favorável (veja-se adiante Portaria nº 150/2004, de 13 de fevereiro) e a sua existência e identificação não sejam mencionados na declaração de rendimentos	100 % da soma dos montantes anuais transferidos

Para este efeito, são considerados os bens adquiridos no próprio ano ou nos três anos anteriores:

a) Pelo sujeito passivo ou por qualquer elemento do seu agregado familiar;

b) Por sociedade na qual detenham, direta ou indiretamente, participação maioritária ou que esteja situada em território de fiscalidade privilegiada ou onde não seja possível identificar o respetivo titular, quando o sujeito passivo ou qualquer elemento do seu agregado familiar frua dos bens que estiverem em causa.

No caso de suprimentos e empréstimos são considerados os efetuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar.

Verificadas estas situações, o contribuinte poderá demonstrar que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que é outra a fonte das manifestações de riqueza ou do acréscimo de património ou a despesa evidenciados, nomeadamente herança, doação, rendimentos não sujeitos a declaração, utilização de capital próprio ou recurso ao crédito. Caso não faça essa demonstração:

a) A menos que a administração tributária disponha de indícios fundados que, de acordo com outros critérios legais, lhe permita fixar um rendimento superior, o rendimento-padrão correspondente às manifestações de fortuna evidenciadas será considerado como rendimento da categoria G do IRS;
b) A diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efetuada e os rendimentos declarados será considerada como rendimento da categoria G. a menos que a administração tributária disponha de indícios fundados que, de acordo com outros critérios legais, lhe permita fixar um rendimento superior.

Desta determinação da matéria coletável pode o contribuinte interpor recurso judicial, com efeito suspensivo e carácter urgente, no prazo de 10 dias a contar da notificação da mesma.

• CATEGORIA H - Pensões

Abrange:

- As prestações que sejam devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência, bem como outras de idêntica natureza e ainda as pensões de alimentos;
- As prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal e que não sejam consideradas rendimentos de trabalho dependente;
- Outras pensões ou subvenções (exceto pensões de preço de sangue);
- As rendas temporárias ou vitalícias;
- As indemnizações que visem compensar perdas de rendimentos desta categoria.

São ainda consideradas pensões as prestações que não sendo consideradas rendimentos do trabalho dependente, sejam auferidas após a extinção do contrato de trabalho, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma. Os rendimentos desta categoria ficam sujeitos a tributação desde que pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares.

Exclusões tributárias

São excluídos do imposto os seguintes rendimentos:

- As indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas pelo Estado, Regiões Autónomas ou autarquias locais (bem como quaisquer dos seus serviços ou organismos), ou ao abrigo de contrato de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente ou ainda pelas associações mutualistas[6];
- Os prémios literários, artísticos ou científicos, desde que não envolvam a cedência temporária ou definitiva dos respetivos direitos de autor e sejam atribuídos em concurso anunciado publicamente e a participação no mesmo não sofra restrições que não se conexionem com a natureza do prémio;
- Subsídios para manutenção e montantes necessários à cobertura de despesas extraordinárias relativas à saúde e educação, pagos no âmbito da prestação de ação social de acolhimento familiar e de apoio a idosos, pessoas com deficiências, crianças e jovens;
- As bolsas atribuídas aos praticantes de alto rendimento desportivo, nos termos definidos na lei fiscal;
- As bolsas de formação desportiva atribuídas a agentes desportivos não profissionais, até ao montante máximo anual de € 2 375, quando reconhecidas pelo Governo e atribuídas nos termos referidos na lei fiscal;
- Os prémios em reconhecimento do valor e mérito de êxitos desportivos, nos termos previstos na legislação referida no Código do IRS;
- Incrementos patrimoniais provenientes de transmissões gratuitas sujeitos a imposto do selo ou que se encontrem expressamente previstos em norma de delimitação negativa de incidência deste imposto;
- Compensações e subsídios, referentes à atividade voluntária, postos à disposição dos bombeiros e pagos nos termos referidos na lei fiscal, no âmbito do dispositivo especial de combate a incêndios florestais;
- Valor atribuído em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias a sujeitos passivos diferentes daqueles que as constituíram.

1.1.2. Incidência pessoal

1.1.2.1. Regras gerais. O conceito de agregado familiar

São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares residentes e as não residentes que no território português obtenham rendimentos. Relativamente às primeiras, o imposto incide sobre a totalidade dos seus rendimentos e, no tocante às outras, incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

Quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta, caso em que o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas

[6] Exceto quanto às prestações previstas no regime jurídico dos acidentes em serviço e doenças profissionais no âmbito da Administração Pública.

que constituem o agregado familiar, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direção.
O agregado familiar é constituído por:

a) Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, ou os unidos de facto, e os seus dependentes;
b) Cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respetivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e os dependentes a seu cargo;
c) O pai ou a mãe solteiros e os dependentes a seu cargo;
d) O adotante solteiro e os dependentes a seu cargo.

Consideram-se dependentes: os filhos, adotados e enteados, menores não emancipados, bem como os menores sob tutela; os filhos, adotados, enteados e os sujeitos a tutela, maiores, que sejam inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência; os filhos, adotados e enteados, maiores, bem como aqueles que até à maioridade estiveram sujeitos à tutela de qualquer dos sujeitos a quem incumbe a direção do agregado familiar, que não tendo mais de 25 anos, nem auferindo anualmente rendimentos superiores ao valor da remuneração mínima mensal garantida (em 2017, € 7 798); os afilhados civis.
A situação de dependente não prejudica a tributação autónoma das pessoas que nela se encontrem, exceto se, tratando-se de filhos, adotados e enteados, menores não emancipados, bem como sob tutela, a administração dos rendimentos por eles auferidos não lhes pertencer na totalidade, não podendo, porém, fazer parte de mais de um agregado familiar nem integrando um agregado familiar ser consideradas sujeitos passivos autónomos.
A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos a considerar para efeitos de tributação, é a que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.
As entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, definido no Código do IRC, procedem à imputação aos sócios ou membros da matéria coletável ou do lucro (ou prejuízos) fiscais, conforme os casos, determinada no final de cada período de tributação. As importâncias resultantes dessa imputação constituem rendimento líquido da categoria B.
Também são imputados nas categorias B ou E, conforme os casos, aos sujeitos passivos residentes os lucros ou rendimentos obtidos por entidades situadas em territórios com regime fiscal mais favorável, definidos em lista aprovada por portaria, em que os mesmos tenham uma participação superior a determinado limite (transparência fiscal internacional – art.º 66º do Código do IRC).

1.1.2.2. O conceito de residente em território português

A qualidade de residente – determinante como se referiu para a extensão da obrigação de imposto – é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado.
Consideram-se *residentes em território português* as pessoas que no ano de obtenção dos rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa

(considerando-se como dia de permanência em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo);

b) Tenham tido uma permanência inferior, mas aí disponham de habitação em condições em que se presuma ser sua intenção a manter e ocupar como residência habitual;

c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, ao serviço de entidades com residência neste território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado português.

As pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando aí tenham sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições acima enumeradas.

A perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português. No entanto, um sujeito passivo considera-se residente neste território durante a totalidade do ano no qual perca a qualidade de residente quando se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições:

i) Permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, nesse ano; e

ii) Obtenha, no decorrer desse ano e após o último dia de permanência em território português, quaisquer rendimentos que fossem sujeitos e não isentos de IRS, caso o sujeito passivo mantivesse a sua qualidade de residente em território português.

A continuidade de residência em território português, nos termos acabados de assinalar, não é, porém, aplicável, caso se demonstre que os rendimentos mencionados em ii) são tributados por um imposto sobre o rendimento idêntico ou substancialmente similar ao IRS aplicado devido ao seu domicílio ou residência:

- Noutro Estado membro da UE ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal e esteja prevista cooperação administrativa no domínio da fiscalidade; ou
- Noutro Estado não abrangido pelas condições acima, em que a taxa de tributação aplicável àqueles rendimentos não seja inferior a 60 % daquela que lhes seria aplicável caso o sujeito passivo mantivesse a sua residência em território português.

Um sujeito passivo considera-se ainda residente durante a totalidade do ano sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que perdeu essa mesma qualidade.

São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência oficial para país, território ou região sujeito a um regime claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro – vide adiante o ponto 2.8.), no ano em que se verifique a mudança e nos

quatro anos seguintes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente o exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português. No entanto, esta condição de residente apenas subsiste durante o período assinalado enquanto se mantiver a deslocação de residência fiscal num país, território ou região em que se verifique o aludido regime fiscal mais favorável, deixando de se aplicar no ano em que este se torne residente fiscal em país, território ou região em que tal não se verifique.

Sobre o regime dos chamados "*residentes não habituais"* veja-se adiante 1.7.

O Código do IRS define ainda – art.º 17º - o que se entende por residente numa Região Autónoma, o que se torna fundamental para determinar o regime aplicável em IRS, principalmente para efeitos de aplicação de taxas de tributação, que são mais baixas, e estabelece – art.º 17º- A – um regime opcional para residentes noutros Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (desde que, neste caso, haja intercâmbio de informações em matéria fiscal), segundo o qual esses sujeitos podem optar por ser tributados de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português, com as adaptações previstas na lei, quando sejam titulares de rendimentos obtidos neste território que representem, pelo menos, 90 % dos seus rendimentos totais relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora desse território.

1.1.2.3. Rendimentos obtidos em território português

Quanto às pessoas *não residentes*, considera-se que os respetivos rendimentos são obtidos em território português, nas seguintes condições:

a) Rendimentos da categoria A (trabalho dependente), quando aí se situa o local do exercício da atividade, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que aí tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que seja imputável o pagamento;

b) Rendimentos do trabalho prestado a bordo de navios ou aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidades com residência ou sede ou direção efetiva nesse território;

c) Remunerações dos membros dos órgãos sociais das pessoas coletivas e outras entidades, rendimentos da propriedade intelectual ou industrial e do "*know-how"*, ou do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, rendimentos de assistência técnica e outros rendimentos de capitais e pensões, quando sejam devidos por entidade que nele tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

d) Rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado;

e) Rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português decorrentes de atividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com exceção das relativas a transportes, telecomunicações e

atividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

f) Mais-valias resultantes da alienação da propriedade intelectual ou industrial quando nele tenha sido feito o registo ou praticada formalidade equivalente;

g) Rendimentos de atos isolados nele praticados;

h) Rendimentos de prédios e as mais-valias resultantes da sua alienação, quando aí se localizem os referidos bens;

i) Mais-valias resultantes de transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português, incluindo a sua remissão e amortização com redução do capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado de partilha de sociedade que seja considerado como mais-valia, ou outros valores mobiliários, emitidos por entidades que aí tenham sede ou direção efetiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários, quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respetivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;

j) Incrementos patrimoniais não compreendidos nas alíneas anteriores, quando neles se situem os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam, incluindo, designadamente, os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, devidos ou pagos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

l) Rendimentos derivados do exercício, em território português, da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.

Por *estabelecimento estável* entende-se qualquer instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma atividade comercial, industrial ou agrícola, ou de prestação de serviços, sem prejuízo da aplicação para efeitos de IRS do disposto nos n.^{os} 2 a 9 do art.º 5º do Código do IRC (veja-se adiante 2.1.2.3.)

1.1.3. Isenções

Estão consignadas no EBF-Estatuto dos Benefícios Fiscais certas isenções relativamente aos sujeitos passivos de IRS, algumas das quais estão referidas no capítulo VII.

Relativamente a *sujeitos passivos com deficiência*, os rendimentos brutos de cada uma das categorias A, B e H por eles auferidos são considerados, para efeitos de IRS, apenas por 85 %, nos casos das categorias A e B, e por 90 %, no caso da categoria H. No entanto, a parte do rendimento excluída de tributação não pode exceder, por categoria de rendimentos, € 2 500 (art.º 56º-A do Código do IRS).

1.2 Rendimento global líquido

1.2.1 Regras gerais

O rendimento global líquido tem origem no englobamento dos rendimentos das várias categorias, auferidos em cada ano, sendo constituído pela soma dos rendimentos líquidos dessas categorias, os quais são obtidos dos rendimentos brutos auferidos em cada ano depois de feitas as deduções específicas respetivas (ver esquema de determinação do IRS na página seguinte)[7].

Não são, porém englobados os rendimentos tributados, pelas taxas especiais liberatórias (art.os 71.º e 72.º, do Código), sem prejuízo da opção pelo englobamento previsto na lei. Mas, ainda que não englobados para efeitos da sua tributação, são sempre incluídos, para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, os rendimentos isentos, quando a lei imponha o respetivo englobamento. Neste caso, os rendimentos isentos são englobados sem deduções e para efeitos de liquidação do imposto, quando seja de aplicar o quociente conjugal, o quociente da divisão por 2 dos rendimentos isentos é imputado proporcionalmente à fração de rendimento a que corresponde a taxa média e a taxa normal.

O sujeito passivo, residente em território nacional, pode optar pelo englobamento, desde que obtidos fora do âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais, quanto a rendimentos de capitais obtidos em território português pagos por entidades aqui residentes que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada e bem assim relativamente aos rendimentos de valores mobiliários pagos ou colocados à sua disposição, devidos por entidades que não tenham domicílio em território português a que possa imputar-se o pagamento, por entidades que estejam mandatadas pelos devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros (n.º 6 do art.º 71.º do Código).

Também pode ser englobado por opção dos seus titulares residentes em território português, nos termos referidos na lei, o saldo positivo entre determinadas mais-valias e menos-valias, os rendimentos de capitais não sujeitos a retenção na fonte, os rendimentos prediais e, em certas condições, as pensões de alimentos, bem como os rendimentos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado por residentes não habituais.

[7] Quando o sujeito passivo aufira rendimentos que dão direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional, os correspondentes rendimentos devem ser considerados pelas respetivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.

ESQUEMA GERAL DE DETERMINAÇÃO DO IRS

Somatório de
(Rendimento bruto de cada categoria
-
Deduções específicas de cada categoria)
-
Dedução de perdas anteriores de cada categoria
=
RENDIMENTO GLOBAL LÍQUIDO

Rendimento global líquido
=
RENDIMENTO COLETÁVEL

[Rendimento coletável
(a dividir por 2 no caso de contribuintes casados e equiparados que tenham feito a opção pela tributação conjunta)
x
taxa de tributação]
x
2, no caso acima mencionado
=
COLETA

Coleta
-
Deduções à coleta
=
IMPOSTO A PAGAR

No caso de ser exercida a opção pelo englobamento dos rendimentos atrás mencionados, deve o sujeito passivo declarar a totalidade dos rendimentos da mesma categoria de rendimentos.

Feita a opção, a retenção na fonte que tiver sido efetuada tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.
O Código do IRS enuncia ainda as regras a observar quando se trate de rendimentos expressos em moeda sem curso legal em Portugal (art.º 23º) ou de rendimentos em espécie (art.º 24º).

1.2.2. Deduções específicas

1.2.2.1. Dos rendimentos do trabalho dependente

O rendimento líquido desta categoria obtém-se deduzindo ao rendimento bruto, conforme as circunstâncias:

a) € 4104;
b) As indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado ou, nos restantes casos, a indemnização de valor não superior à remuneração de base correspondente ao aviso prévio;
c) As quotizações sindicais na parte em que não constituam contrapartida de benefícios de saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, seguros ou segurança social e desde que não excedam, em relação a cada sujeito passivo, 1% do rendimento bruto desta categoria, sendo acrescidas em 50%.

Se, porém, as contribuições obrigatórias para a segurança social e para subsistemas legais de saúde excederam o limite fixado na alínea a), aquela dedução é pelo montante total dessas contribuições.
A dedução prevista em a) pode ser elevada até 75% de 12 vezes o IAS (sendo ainda de considerar em 2017 para este efeito € 475[8], pelo que a elevação é até € 4275) desde que a diferença resulte de quotizações para ordens profissionais suportadas pelo próprio sujeito passivo e indispensáveis ao exercício da respetiva atividade desenvolvida exclusivamente por conta de outrem;
Nas profissões de desgaste rápido (praticantes desportivos, mineiros e pescadores) são dedutíveis ao respetivo rendimento, e até à sua concorrência, as importâncias despendidas pelos sujeitos passivos na constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, neste último caso desde que o benefício seja garantido após os 55 anos de idade, contanto que, em qualquer caso, não garantam o pagamento e este não se verifique, nomeadamente, por resgate ou adiantamento, de qualquer capital em vida durante os primeiros cinco anos, com o limite de 5 vezes o valor do IAS (que, em 2017, é de € 421,32).

[8] Nos termos do nº 1 do art.º 98º da Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro, até que o indexante dos apoios sociais (IAS) atinja o valor da remuneração mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (ou seja € 475), mantém-se aplicável este último valor para efeitos das indexações previstas nos artigos do Código do IRS mencionados nessa lei.

1.2.2.2. Dos rendimentos empresariais e profissionais

A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, exceto nos casos de imputação ao abrigo do regime de transparência fiscal (art.º 6.º do Código do IRC), incluindo a internacional (art.º 66.º do Código do IRC), faz-se:

a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
b) Com base na contabilidade.

Se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, exceto tratando-se de prestações de serviços efetuados por um sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, o sujeito passivo pode, em cada ano, optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A.

Na determinação do rendimento desta categoria só são considerados proveitos e custos os relativos a bens ou valores que façam parte do ativo da empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afetos às atividades empresariais e profissionais por ele desenvolvidas.

Regime simplificado

Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham ultrapassado na sua atividade, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimento desta categoria de € 200 mil.

Este regime é aplicável aos sujeitos passivos abrangidos, salvo opção pelo regime geral, a qual deve ser formalizada na declaração de início de atividade ou na declaração de alterações a apresentar até ao fim do mês de Março do ano em que pretendam alterar a forma de determinação do rendimento. Esta opção mantém-se válida até que o sujeito passivo proceda à declaração de alterações, a qual produz efeitos a partir do próprio ano em que é entregue.

Cessa a aplicação do regime simplificado quando o limite acima referido for ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se aplica a partir do exercício seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

Os titulares de rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento podem, a cada ano, optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria F.

No regime simplificado o apuramento do rendimento tributável resulta da aplicação dos seguintes coeficientes:

a) 0,15, quanto a vendas de mercadorias e produtos, bem como a prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares, com exceção daquelas que se desenvolvam no âmbito da atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento;
b) 0,75, quanto a rendimentos de atividades profissionais especificamente previstas em tabela anexa ao Código do IRS;
c) 0,35, quanto a prestações de serviços não referidos acima;

d) 0,95, no respeitante a contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência no sector industrial, comercial ou científico, aos rendimentos de capitais imputáveis à categoria B, ao resultado positivo de rendimentos prediais, ao saldo positivo de mais e menos-valias e aos restantes incrementos patrimoniais;
e) 0,30, aos subsídios ou subvenções não destinados à exploração;
f) 0,10, aos subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B não previstos nos itens anteriores;
g) 1, aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas pelo sócio à respetiva sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal.

Os sujeitos passivos que obtenham os rendimentos previstos nas alíneas b) e c) podem deduzir, após aplicação dos coeficientes aí indicados, e até à concorrência do rendimento líquido da categoria B, as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social, na parte em que excedam 10 % dos rendimentos brutos.

Os coeficientes referidos nas alíneas b), c) e f) são reduzidos em 50 % e 25 % no período de início de atividade e no ano seguinte, respetivamente, desde que, nesse período, o sujeito passivo não aufira rendimentos das categoria A ou H, redução que não é, no entanto, aplicável nos casos em que tenha ocorrido cessação da atividade nos últimos 5 anos.

Os sujeitos passivos que obtenham rendimentos no âmbito do exercício de profissões de desgaste rápido podem deduzir, até à concorrência do rendimento líquido desta categoria, após aplicação dos coeficientes acima indicados, as importâncias atrás referidas no âmbito da categoria A (cf. 1.2.2.1 *in fine*).

Regime com base na contabilidade

Na determinação dos rendimentos dos sujeitos passivos que não estejam abrangidos pelo regime simplificado seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC para a determinação do lucro tributável (veja-se adiante 2.2.1), com as adaptações que se passam a enumerar.

Assim, para além das limitações previstas nesse Código, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da categoria B as remunerações dos titulares dos rendimentos bem como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória.

Por portaria do Ministro das Finanças pode, também, ser fixado o número máximo de veículos e respetivo valor por sujeito passivo, o que se verificou através da Portaria n.º 1041/2001, de 28 de agosto. Assim, além de outras limitações, o número de viaturas ou veículos afetos, exceto relativamente aos de cilindrada inferior a 125 cm3, é limitado a uma unidade por cada titular da categoria B e por cada trabalhador ao seu serviço, quando em qualquer caso seja provada a sua indispensabilidade.

Quando o sujeito afete à sua atividade empresarial e profissional parte do imóvel destinado à sua habitação, os encargos dedutíveis com ela conexos referentes a

depreciações ou rendas, energia, água, e telefone fixo não podem ultrapassar 25% das respetivas despesas devidamente comprovadas.
Para efeitos de determinação do rendimento desta categoria, não são dedutíveis as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a regime fiscal privilegiado (cf. art.º 63º-D da Lei Geral Tributária) ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.
Relativamente às atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias e à pesca, dever-se-á ter em conta as seguintes especificações:

a) A parte dos encargos das explorações silvícolas plurianuais suportados durante o ciclo de produção, equivalente à percentagem que a extração efetuada no exercício represente na produção total do mesmo produto e ainda não considerada em exercício anterior, é atualizada pela aplicação dos coeficientes de atualização monetária constantes da portaria publicada anualmente para efeitos de mais-valias (veja-se adiante 2.3.1.1.12);
b) Na determinação do lucro das atividades agrícolas pode sempre ser utilizado o critério do preço de venda menos percentagem normal de lucro (n.º 5 do art.º 26.º do Código do IRC).
c) Os subsídios de exploração atribuídos a sujeitos passivos no âmbito das atividades agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca exercidas, pagos numa só prestação sob a forma de prémios pelo abandono de atividade, arranque de plantações ou abate de efetivos, e na parte em que excedam custos ou perdas, podem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

O resultado líquido negativo apurado na categoria B só pode ser reportado aos rendimentos líquidos positivos da mesma categoria obtidos nos doze exercícios seguintes, de harmonia com a parte aplicável do disposto no art.º 52.º do Código do IRC, só sendo transmissível a dedução de prejuízos fiscais nos casos de sucessão por morte ou nos casos em que haja lugar à aplicação do regime de neutralidade fiscal por entrada de património para a realização do capital de sociedade (art.º 38.º do Código do IRS e art.º 86.º do Código do IRC).

Atos isolados

Os sujeitos passivos que pratiquem atos isolados estão sempre dispensados de dispor de contabilidade organizada por referência a esses atos.
Na determinação do rendimento tributável dos atos isolados:

a) Aplicam-se os coeficientes acima referidos previstos para o regime simplificado, quando o respetivo rendimento anual ilíquido seja inferior ou igual a € 200 mil;
b) Sendo o rendimento anual ilíquido superior a € 200 mil, aplicam-se, com as devidas adaptações, as regras aplicáveis aos sujeitos passivos com contabilidade organizada.

1.2.2.3. Dos rendimentos de capitais

Para os juros contáveis de títulos da dívida pública e outros, emitidos por entidades públicas ou privadas, o rendimento sujeito a imposto é o quantitativo que corresponder, em função da respetiva remuneração, ao período decorrido desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não tiver ocorrido qualquer vencimento, até à data de transmissão dos correspondentes títulos.

Como forma de atenuar a *dupla tributação económica*, os lucros devidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas de IRC, com sede ou direção efetiva em território português ou por entidades residentes noutros Estados-membros da União Europeia ou num Estado membro do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa em matéria fiscal, desde que tais entidades reúnam os requisitos e condições estabelecidos no art.º 2.º da Diretiva nº 2011/96/UE, de 30 de novembro, a beneficiários residentes no mesmo território, são, no caso de opção pelo englobamento, apenas considerados em 50% do seu valor.

O mesmo regime se aplica, com as necessárias adaptações, relativamente aos rendimentos que o associado aufira da associação à quota e da associação em participação, desde que os rendimentos distribuídos tenham sido efetivamente tributados, bem como ao valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital.

1.2.2.4. Dos rendimentos prediais

O rendimento líquido obtém-se mediante a dedução ao rendimento bruto, relativamente a cada prédio ou parte de prédio, de todos os gastos efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos, com exceção dos gastos de natureza financeira, dos relativos a depreciações e dos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração, bem como do adicional ao imposto municipal sobre imóveis[9].

No caso de fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, deduzir-se-ão também outros encargos que, nos termos da lei, o condómino deva obrigatoriamente suportar e que sejam efetivamente pagos.

Na sublocação, a diferença entre a renda recebida pelo sublocador e a renda paga por este não beneficiará de qualquer dedução.

Podem ainda ser deduzidos gastos suportados e pagos nos 24 meses anteriores ao início do arrendamento relativos a obras de conservação e manutenção do prédio, desde que, entretanto, o imóvel não tenha sido utilizado para outro fim que não o arrendamento.

O rendimento líquido negativo determinado nesta categoria será deduzido nos rendimentos prediais dos seis anos seguintes, mas este direito fica sem efeito quando os prédios a que os gastos digam respeito não gerem rendimentos da categoria F em pelo menos 36 meses, seguidos ou interpolados, dos cinco anos subsequentes àquele em que os gastos foram incorridos.

[9] Este adicional é, no entanto, dedutível à coleta, nos termos adiante indicados (veja-se 1.5.1.2.)

1.2.2.5. Dos incrementos patrimoniais

Exceto em relação às mais-valias, não são feitas deduções aos rendimentos qualificados como incrementos patrimoniais. O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias corresponde ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano.

O saldo positivo ou negativo é apenas considerado em 50% do seu valor nos seguintes casos de transmissões efetuadas por residentes: alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico feita pelo seu titular originário; e cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis.

O saldo respeitante às alienações onerosas de partes sociais e outros valores mobiliários relativo a micro e pequenas empresas não cotadas em mercados regulamentados ou não regulamentados da bolsa de valores, quando positivo, é igualmente considerado em 50 % do seu valor.

Para apuramento do saldo positivo ou negativo relativo à transmissão efetuada, por residentes, de partes sociais e outros valores mobiliários, instrumentos financeiros derivados, "*warrants*" e operações relativas a certificados mencionados na alínea g) do n.º 1 do art.º 10.º do Código do IRS, não relevam as perdas apuradas quando a contraparte se situe em território sujeito a regime fiscal claramente mais favorável (n.^{os} 1 ou 5 do artº 63-D da Lei Geral Tributária).

O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre bens imóveis é corrigido mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária (ver adiante 2.3.1.1.12.), sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação.

O valor de realização corresponde, em regra, ao valor da respetiva contraprestação, exceto tratando-se de bens imóveis em que prevalecerá quando superior, o valor considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis.

Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, no tocante à transmissão onerosa de imóveis e afetação de bens do património particular à atividade empresarial e profissional exercida em nome individual;
b) As despesas necessárias e efetivamente praticadas inerentes à aquisição e alienação, quanto à alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários e da propriedade intelectual ou industrial ou experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico.

A percentagem de 50% do saldo negativo apurado entre mais e menos-valias englobáveis, cujo saldo positivo é também tributável na mesma percentagem, poderá ser reportada aos cinco anos civis seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos rendimentos líquidos da mesma categoria.
O saldo negativo apurado num determinado ano relativo à alienação de partes sociais e outros valores mobiliários, instrumentos financeiros derivados, "*warrants*", operações relativas a certificados mencionadas na alínea g) do n.º 1 do art.º 10.º do Código do IRS, créditos, prestações acessórias e prestações suplementares pode ser reportado para os cinco anos seguintes, aos rendimentos da mesma categoria, quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.

1.2.2.6. Das pensões

O rendimento líquido desta categoria determina-se deduzindo aos respetivos rendimentos, por cada titular que os tenha auferido:

- A totalidade dos rendimentos da categoria H, quando de valor igual ou inferior a € 4 104;
- O limite referido na alínea anterior, se o rendimento anual por titular for superior.

Aos rendimentos brutos da categoria H serão deduzidas as quotizações sindicais na parte em que não constituam contrapartida de certos benefícios, desde que não excedam, em relação a cada sujeito passivo, 1% do rendimento bruto desta categoria, sendo acrescidas de 50% e bem assim as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde, na parte em que excedam o referido montante de € 4 104.
Relativamente às rendas temporárias e vitalícias e às prestações pagas no âmbito de regimes complementares de segurança social qualificadas como pensões, que compreendam importâncias pagas a título de reembolso de capital, deduzir-se-á a parte correspondente ao capital.
Excetuam-se, no entanto, as prestações devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social, seja qual for a entidade devedora ou a sua designação, se as contribuições constitutivas do direito de que derivem tiverem sido suportadas por entidade diferente do beneficiário e neste não tiver sido, comprovadamente, objeto de tributação.
Quando a parte correspondente ao capital não puder ser descriminada, abater-se-á uma importância igual a 85% à totalidade da renda para efeitos de determinação do valor tributável.

1.3. Rendimento coletável

A determinação do rendimento coletável é efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base em declaração a apresentar pelos sujeitos passivos (declaração modelo 3) e em outros elementos de que aquela entidade disponha.
Só existe dispensa de declaração em relação a contribuintes que apenas tenham auferido, isolada ou cumulativamente, rendimentos sujeitos a taxa liberatória (veja 1.4.4.), e não optem, quando legalmente permitido, pelo englobamento ou

rendimentos de trabalho dependente ou de pensões, desde que o montante total desses rendimentos seja igual ou inferior a € 8 500 e estes não tenham sido sujeitos a retenção na fonte (a dispensa não é contudo aplicável em relação a pensões de alimentos de valor superior a € 4 104).

Ficam igualmente dispensados de apresentar declaração de rendimentos os sujeitos passivos que, no ano a que o imposto respeita:

a) Aufiram subsídios ou subvenções no âmbito da Política Agrícola Comum (PAC) de montante inferior a quatro vezes o valor do IAS (que é, em 2017, de € 421,32, pelo que aquele montante é de € 1685,28), desde que simultaneamente apenas aufiram rendimentos sujeitos a taxas liberatórias e, bem assim, rendimentos do trabalho dependente ou pensões cujo montante não exceda, isolada ou cumulativamente, € 4 104; ou
b) Realizem atos isolados cujo montante anual seja inferior a quatro vezes o valor do IAS, desde que não aufiram outros rendimentos ou apenas aufiram rendimentos tributados a taxas liberatórias.

A dispensa de declaração não abrange, além da acima referida situação no tocante a pensões de alimentos, os sujeitos passivos que;

i) Optem pela tributação conjunta;
ii) Aufiram rendas temporárias e vitalícias que não se destinem ao pagamento de pensões enquadráveis na categoria H, nos termos da lei;
iii) Aufiram rendimentos em espécie.

As declarações e demais documentos podem ser entregues em qualquer serviço de finanças, nos locais que vierem a ser fixados, ou remetidos pelo correio para o serviço de finanças ou direção distrital de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, podendo igualmente o cumprimento das obrigações declarativas ser efetuado através dos meios disponibilizados no sistema de transmissão eletrónica de dados, para o efeito autorizado.

O prazo para a entrega das declarações é de 1 de abril a 31 de maio.

Na tributação separada, cada um dos cônjuges ou dos unidos de facto, caso não esteja de tal dispensado, apresenta uma declaração da qual constam os rendimentos de que é titular e 50 % dos rendimentos dos dependentes que integram o agregado.

Na tributação conjunta, os cônjuges ou os unidos de facto (ambos exercendo a opção por essa tributação na declaração de rendimentos, opção que é apenas válida para o ano em questão) apresentam uma única declaração da qual consta a totalidade dos rendimentos obtidos por todos os membros que integram o agregado familiar.

A partir de 2017, a Autoridade Tributária e Aduaneira disponibiliza, no Portal das Finanças, aos sujeitos passivos considerados para o efeito em decreto regulamentar, a chamada "declaração automática de rendimentos", com base nos elementos informativos de que disponha (art.º 58º-A do Código do IRS). Esta declaração tem natureza provisória e, caso os sujeitos passivos concordem com a mesma, podem confirmá-la, considerando-se que ela foi entregue nos termos legais. Essa declaração converte-se também em definitiva, no termo do prazo de entrega acima referido, caso não se tenha verificado aquela confirmação nem tenha sido entregue qualquer

declaração de rendimentos, podendo o sujeito passivo entregar uma declaração de substituição nos 30 dias posteriores à liquidação, sem qualquer penalidade. Juntamente com a declaração provisória é também disponibilizada a liquidação provisória do imposto, que se converte em definitiva no momento da confirmação daquela declaração ou no termo do prazo legal de entrega no caso de não confirmação e não entrega de qualquer declaração, seguindo-se nesse caso o regime de tributação separada.

Sempre que ocorra qualquer facto que determine alterações dos rendimentos já declarados ou ocorra a obrigação de os declarar, deverá ser apresentada a correspondente declaração nos 30 dias imediatos ao da respetiva ocorrência.

É ainda de referir que os sujeitos passivos de IRS devem entregar anualmente, até 15 de julho, uma declaração de informação contabilística e fiscal do modelo oficial, relativa ao ano anterior quando possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante.

A referida declaração anual de informação contabilística e fiscal deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados.

1.4. Taxas[10]

[10] Tem existido, desde a sua instituição em 2011, uma **sobretaxa extraordinária** em sede de IRS, que incide sobre a parte do rendimento coletável de IRS que resulte do englobamento, acrescido de alguns dos rendimentos sujeitos a taxas especiais (n.os 3, 6 ,11 e 12 do art.º 72º do Código do IRS), auferido por sujeitos passivos residentes em território português, que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida. Em 2017, a sobretaxa é apenas aplicável aos sujeitos passivos que aufiram rendimentos que excedam o limite superior do 2º escalão da taxa geral do IRS (ou seja € 20 261), de acordo com a seguinte tabela:

Rendimento coletável (em euros)	Taxas (%)
De mais de 20 261 até 40 522	0,88
De mais de 40 522 até 80 640	2,75
Superior a 80 640	3,21

À coleta da sobretaxa é apenas dedutível, até à sua concorrência:

a) 2,5 % do valor da retribuição mensal garantida por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS;
b) As importâncias de retenções na fonte efetuadas relativa a sobretaxa que, quando superiores à sobretaxa devida, após as deduções previstas nas alíneas anteriores, confere direito ao reembolso da diferença.

Tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto que optem pela tributação conjunta, as taxas aplicáveis são as correspondentes a metade do rendimento coletável, multiplicando-se o resultado obtido por 2 para apurar a coleta da sobretaxa.

No caso de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto que não optem pela tributação conjunta a dedução prevista na alínea a) acima é reduzida para metade.

Da aplicação das taxas acima não pode resultar, em caso algum um resultado líquido de imposto inferior ao que se obteria se o rendimento coletável correspondesse ao limite superior do escalão imediatamente anterior.

Há lugar a retenção há fonte da sobretaxa a efetuar pelas entidades devedoras de rendimentos do trabalho dependente e de pensões em conformidade com tabela aprovada por despacho governamental e incidindo sobre a parte do rendimento que depois de efetuadas as retenções na fonte previstas no Código do IRS e as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistema legais de saúde exceda o valor da retribuição mínima mensal

1.4.1. Taxas gerais

As taxas são progressivas e constam da tabela a seguir publicada:

Rendimento coletável (€)	Taxas (%)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7 091	14,5	14,5
De mais de 7 091 até 20 261	28,5	23,6
De mais de 20 261 até 40 522	37	30,3
De mais de 40 522 até 80 640	45	37,613
Superior a 80 640	48	-

A aplicação da tabela obedece às seguintes regras:

Quando o montante do rendimento coletável for superior a € 7 091 será dividido em duas partes: uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplicará a taxa da coluna B correspondente a esse escalão; outra, igual ao excedente, a que se aplicará a taxa da coluna A respeitante ao escalão imediatamente superior.

Da aplicação das taxas acima nunca poderá resultar, no caso de contribuintes que aufiram predominantemente rendimentos de trabalho dependente ou de pensões, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior a € 8 500.

Ao rendimento coletável dos agregados familiares com três ou quatro dependentes ou com cinco ou mais dependentes, cujo montante, seja respetivamente igual ou inferior a € 11 320 e € 15 560, não se aplicam as taxas gerais atrás mencionadas, não sendo, por isso, tributados.

O cálculo do imposto pode ser feito também mediante aplicação da tabela de taxas a seguir publicada:

Rendimento coletável (€)	Taxa (%)	Parcela a abater (€)
Até 7 091	14,5	0
De mais de 7 091 até 20 261	28,5	992,74
De mais de 20 261 até 40 522	37,0	2 714,93
De mais de 40 522 até 80 640	45,0	5 956,69
Superior a 80 640	48,0	8 375,89

Sobre as taxas aplicáveis nos Açores, veja-se o Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro (com a redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 15/2015/A, de 3 de junho).

---

garantida. Em 2017 essas retenções são aplicadas às taxas aplicadas em 2016 e sujeitas a um princípio de extinção gradual, nos seguintes termos:

i) Ao 3º escalão são aplicáveis retenções na fonte aos rendimentos auferidos até 30 de junho de 2017;

ii) Ao 4º e 5º escalões são aplicáveis retenções na fonte aos rendimentos auferidos até 30 de novembro de 2017.

Através do Despacho nº 843-B/2017, publicado no Diário da República, 2ª série, 1º suplemento, de 13 de janeiro de 2017, foram aprovadas as tabelas de retenção na fonte da sobretaxa a vigorar em 2017.

Sobre as taxas aplicáveis na Madeira, veja-se o Decreto Legislativo Regional n.º 3/2001/M, de 22 de fevereiro (alterado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 42-A/2016/M, de 30 de dezembro).

1.4.2. Taxa adicional de solidariedade

Além das taxas gerais, sobre o quantitativo do rendimento coletável superior a € 80 mil incidem as seguintes taxas adicionais de solidariedade:

Rendimento coletável (€)	Taxa (%)
De mais de 80 000 até 250 000	2,5
Superior a 250 000	5

O quantitativo da parte do rendimento coletável que exceda € 80 000, quando superior a € 250 000, é dividido em duas partes: uma igual a € 170 000, à qual se aplica a taxa de 2,5 %; outra igual ao rendimento coletável que exceda € 250 000, à qual se aplica a taxa de 5 %.

Na aplicação destas taxas, tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto, nos casos em que haja opção pela tributação conjunta, as taxas são as que correspondem ao rendimento coletável dividido por 2.

1.4.3. Quociente conjugal[11]

O quociente conjugal destina-se a atenuar a tributação conjunta dos membros do agregado familiar, que decorre do englobamento de todos os rendimentos dos mesmos.

Assim, quanto aos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto, tendo feito a opção pela tributação conjunta, as taxas gerais acima são aplicáveis ao rendimento coletável dividido por 2.

O resultado obtido é depois multiplicado por 2.

1.4.4. Taxas liberatórias (retenção na fonte)

A aplicação destas taxas libera o titular dos rendimentos da obrigação de os declarar, exceto se optar pelo englobamento, quando for caso disso, e nessa hipótese, a retenção na fonte efetuada terá a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final. Estas taxas são aplicáveis a rendimentos obtidos em território português e bem assim a certos rendimentos obtidos fora desse território quando a entidade pagadora for residente neste território (alínea b) do n.º 2 do art.º 101.º do Código do IRS).

As taxas deixam de ser liberatórias quando feita a opção referida no ponto 1.2.1., mas apenas nos casos nele referidos.

AS taxas são as seguintes:

[11] Não se usa a epígrafe ainda constante da lei fiscal de "quociente familiar" por ter sido revogado o regime que atendia ao número de dependentes e ascendentes do agregado familiar, voltando-se ao regime anterior que era justamente designado por "quociente conjugal".

Taxas liberatórias (artº 71º do Código do IRS)

Titular	Tipo de rendimento	Taxa aplicável (%)
Residente	- Rendimentos de capitais, pagos por ou através de entidade que tenha em território português residência ou estabelecimento estável a que se deve imputar o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada;* - Rendimentos de valores mobiliários pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares (que não sejam fundos de investimento), devidos por entidades não domiciliadas em território português, por intermédio de entidades que estejam mandatadas pelos devedores ou pelos titulares ou ajam por conta de uns ou outros.*	28
Não residente	Rendimentos de capitais, pagos por ou através de entidade que tenha em território português residência ou estabelecimento estável a que se deve imputar o pagamento e que disponha ou deva dispor de contabilidade organizada**;	28
	- Rendimentos do trabalho dependente e todos os rendimentos empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de atos isolados; - *Royalties* e rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento comercial, industrial ou científico, que não constituam rendimentos prediais; - Pensões; - Incrementos patrimoniais relativos a indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais e importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência.	25
Residente/Não residente	- Rendimentos pagos ou colocados à disposição de contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados; - Rendimentos de capitais obtidos por entidades não residentes domiciliadas em territórios sujeitos a regime fiscal mais favorável constante da lista publicada para o efeito; - Rendimentos de valores mobiliários pagos ou colocados à disposição de residentes em território português e devidos por entidades não residentes domiciliadas em territórios sujeitos a regime fiscal mais favorável constante da lista publicada para o efeito, e por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.	35

*Estes rendimentos podem ser englobados para efeitos da sua tributação, por opção dos seus titulares residentes em território nacional, desde que obtidos fora do âmbito de atividades empresariais e profissionais, caso em que a retenção na fonte que tiver sido efetuada passa a ter a natureza de imposto por conta.

** Os juros de títulos da dívida pública e não pública pagos a não residentes podem estar isentos (veja-se adiante VII.5.4)

As taxas incidem sobre os rendimentos ilíquidos, exceto no que se refere às pensões, as quais beneficiam da dedução específica aplicável, sem prejuízo do que estiver consignado na lei, designadamente no EBF.
Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal semelhante à vigente na União Europeia) a quem tenha sido feita retenção na fonte relativa aos rendimentos indicados atrás nas alíneas a), b), c), exceto outros rendimentos de capitais e pensões, e), g) e l) de 1.1.2.3. podem solicitar, no prazo de 2 anos a contar do final do ano civil em que se verificou o facto tributário, a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago que seja superior ao que resultaria da aplicação das taxas gerais de IRS tendo em consideração todos os rendimentos, incluídos os obtidos fora deste território, nas mesmas condições aplicáveis aos residentes. Para este efeito, são dedutíveis, até à concorrência dos rendimentos, os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção que estejam direta e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português, ou, no caso de rendimentos do trabalho dependente, as importâncias correspondentes à respetiva dedução específica (veja-se atrás 1.2.2.1.)
São tributados por taxas liberatórias, sem prejuízo do seu englobamento por titulares residentes em território português nos casos fixados na lei, os seguintes rendimentos, às taxas que se indicam:

- à taxa de 10 %: rendimentos, auferidos por residentes e não residentes, de unidades de participação em fundos de capital de risco e em fundos de investimento imobiliário em recursos florestais; rendimentos auferidos por não residentes em fundos de investimento imobiliário (art.os 23º, 24º e 22º-A do EBF – veja-se adiante VII.8.2., VII.8.3. e VII.8.1.);
- à taxa de 20 %: rendimentos auferidos por residentes e não residentes de fundos de poupança reforma (art.º 21º do EBF – veja-se adiante VII.10.1.);
- à taxa de 21,5 %: rendimento auferido aquando do encerramento de planos de poupança em ações (art.º 26º do EBF – veja-se adiante VII.10.6.).

1.4.5. Taxas especiais (art.º 72º do Código do IRS)

São tributados à taxa autónoma de 28 % os seguintes rendimentos (sem prejuízo de opção pelo englobamento pelos titulares dos mesmos residentes em território português):

a) Rendimentos prediais;
b) Rendimentos de capitais, quando não sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias indicadas em 1.4.4.;
c) Saldo positivo entre mais-valias e menos valias resultante das operações respeitantes à alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário, de operações relativas a instrumentos financeiros derivados (exceto

swaps) e a *warrants* autónomos, das operações relativas a certificados mencionadas na alínea g) do n.º 1 do art.º 10.º do Código do IRS e da cessão onerosa de créditos, prestações acessórias e prestações suplementares.

São também tributados à taxa autónoma de 28 % os seguintes rendimentos auferidos por não residentes que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em Portugal[12]:

a) Mais-valias relativas a alienação onerosa de bens imóveis e afetação de bens do património particular à atividade empresarial ou profissional exercida e cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;
b) Outros rendimentos que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias.

No entanto, estão sujeitos à taxa autónoma de 25 % os seguintes rendimentos obtidos por não residentes quando não sujeitos a retenção na fonte[12]:

a) Rendimentos do trabalho dependente e todos os rendimentos empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de ato isolado;
b) Pensões.

Igualmente os rendimentos auferidos por não residentes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado são tributados autonomamente à taxa de 25%[12].

São tributadas à taxa de 20 % (também sem prejuízo de opção pelo englobamento pelos seus titulares residentes em território português):

a) As pensões de alimentos, quando enquadráveis no art.º 83º-A do Código do IRS (veja-se adiante 1.5.1.2. sobre deduções à coleta das importâncias relativas a pensões de alimentos);
b) Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado por residentes não habituais em território português (veja-se adiante o ponto 1.7).

As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal nem por entidade que com esta mantenha relações de grupo, domínio ou simples participação, independentemente da respetiva localização geográfica, são tributadas autonomamente à taxa de 10%[13].

Os acréscimos patrimoniais não justificados incluídos na categoria G de valor superior a € 100 000 são tributados à taxa especial de 60 %.

São tributados autonomamente à taxa de 35 %:

a) Rendimentos de capitais devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português que estejam domiciliadas em

[12] Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (neste caso desde que exista intercâmbio de informação em matéria fiscal) podem optar pela tributação destes rendimentos às taxas gerais do IRS (veja-se 1.4.1.) que seriam aplicáveis se esses rendimentos fossem auferidos por residentes em território português.

[13] São equiparadas a estas gratificações as compensações e subsídios, referentes à atividade voluntária, postos à disposição dos bombeiros, pelas associações humanitárias de bombeiros, até ao máximo anual, por bombeiro, de três vezes o indexante de apoios sociais (que, em 2017, é de € 421,32).

território com regime fiscal claramente mais favorável, quando não sujeitos à retenção na fonte à taxa liberatória atrás mencionada;

b) Saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias resultantes do reembolso de obrigações e outros títulos de dívida e do resgate de umidades de participação em fundos de investimento e liquidação destes fundos quando respeitem a valores mobiliários cujo emitente seja entidade não residente sem estabelecimento estável em território português que estejam domiciliadas em território com regime fiscal claramente mais favorável;

c) Ganhos relativos a valores atribuídos em resultado da partilha, bem como em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias aos sujeitos passivos que as constituíram, quando estas estruturas estejam domiciliadas em território com regime fiscal claramente mais favorável.

1.4.6. Tributações autónomas (artº 73º do Código do IRS)

Despesas não documentadas

São tributadas à taxa de 50% as despesas não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada.

Despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos

São tributados autonomamente, excluídos os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, os seguintes encargos suportados por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de atividades empresariais ou profissionais:

a) À taxa de 10 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, cujo custo de aquisição seja inferior a € 20 000, motos ou motociclos;

b) À taxa de 20 %, os encargos dedutíveis relativos a automóveis ligeiros de passageiros ou mistos, cujo custo de aquisição seja igual ou superior a € 20 000.

No caso de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas híbridas *plug-in*, as taxas referidas nas alíneas a) e b) são, respetivamente, de 5 % e 10 %.

No caso de viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a gases de petróleo liquefeito (GPL) ou gás natural veicular (GNV), as taxas referidas nas alíneas a) e b) são, respetivamente, de 7,5% e 15 %.

Excluem-se da tributação autónoma os sujeitos passivos a quem seja aplicado o regime simplificado de determinação do lucro tributável e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos afetos à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a serem alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo e bem assim as depreciações relacionadas com viaturas que originem tributação em IRS pela sua utilização.

Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no

estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, nomeadamente, as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e os impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

Importâncias pagas ou devidas a entidades de países com regime fiscal privilegiado

As despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, a entidades residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável a que se refere o artº 63º-D da LGT (veja-se adiante, 2.8. Medidas anti abuso, para definição desses territórios), ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado, são tributadas em 35%.

Despesas com ajudas de custo e uso de automóvel próprio

São tributados autonomamente à taxa de 5% os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, na parte em que não haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como os encargos da mesma natureza, que não sejam dedutíveis nos termos da alínea h) do n.º 1 do art.º 23º-A do Código do IRC (existência de mapa que permita o controlo das deslocações efetuadas), suportados por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitem.

Excluem-se desta tributação os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação do lucro tributável.

Tributações autónomas em IRS

Gastos	***Taxa (%)***
Despesas não documentadas	50
Despesas de representação	10
Encargos com viaturas ligeiras ou mistas de passageiros, motos e motociclos	5 a 20, conforme os casos
Importâncias pagas ou devidas a entidades de territórios com regime fiscal privilegiado*	35
Despesas com ajudas de custo e uso de automóvel próprio (suportadas por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal)	5

*Salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou exagerado.

1.5. Liquidação e pagamento

1.5.1. Liquidação

1.5.1.1. Regras gerais

A liquidação do IRS compete à Autoridade Tributária e Aduaneira e deve ser efetuada no ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitem, nos prazos seguintes:

- Até 31 de Julho, com base na declaração apresentada por sujeitos passivos nos prazos legais;
- Até 30 de Novembro quando não tenha sido apresentada declaração.

As liquidações serão feitas com base nas declarações, apresentadas até 30 dias após o termo do prazo legal, mas, na sua falta, a liquidação terá por base os elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha. Porém, sendo superior ao que resulta desses elementos, considera-se a totalidade do rendimento líquido da categoria B obtido pelo titular do rendimento no ano mais próximo que se encontre determinado, quando não tenha sido declarada a respetiva cessação de atividade.

Na falta de declaração, o rendimento líquido da categoria B é determinado em conformidade com as regras do regime simplificado de tributação, com aplicação do coeficiente de 0,75, exceto quando estejam em causa os rendimentos previstos nas alíneas d) ou g) atrás indicadas quanto aos coeficientes do regime simplificado (veja-se 1.2.2.2.), caso em que são aplicáveis os coeficientes aí previstos.

Quando não seja apresentada declaração, o titular dos rendimentos é notificado por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, findo o qual a liquidação é efetuada, não se atendendo ao disposto no artigo 70º do Código do IRS (mínimo de existência) e sendo apenas efetuadas as deduções à coleta relativas a retenções na fonte e pagamentos por conta.

1.5.1.2. Deduções à coleta

À coleta do IRS e até à concorrência do respetivo montante serão efetuadas deduções que atendem, por um lado, à existência de pessoas com deficiência ou à dimensão do agregado familiar e, por outro lado, visam ter em conta certas despesas, em especial, com a saúde, educação, imóveis e lares e bem assim atenuar os efeitos da dupla tributação internacional das mesmas realidades económicas. Pode também ser deduzido o adicional ao imposto municipal sobre imóveis, sendo ainda possível realizar a compensação do imposto já pago por conta (retenções na fonte e pagamentos por conta), caso em que verificando-se que este é superior ao imposto devido há lugar ao reembolso da diferença. No âmbito da luta contra a evasão fiscal é também possível uma dedução relativa à exigência de fatura.

Essas deduções à coleta são relativas:

a) Aos dependentes do agregado familiar e aos ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo;
b) Às despesas gerais familiares;
c) Às despesas de saúde e com seguros de saúde;
d) Às despesas de educação e formação;
e) Aos encargos com imóveis;

f) Às importâncias respeitantes a pensões de alimentos;
g) À exigência de fatura;
h) Aos encargos com lares;
i) Às pessoas com deficiência:
j) À dupla tributação internacional;
k) Aos benefícios fiscais;
l) Ao adicional ao imposto municipal sobre imóveis.

Estas deduções aplicam-se apenas aos sujeitos passivos residentes em Portugal.

A soma das deduções à coleta previstas nas alíneas c) a h) e k) não pode exceder, por agregado familiar, e, no caso de tributação conjunta, após aplicação do divisor relativo ao quociente conjugal, os seguintes limites:

a) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável igual ou inferior a € 7091, sem limite;
b) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável superior a € 7091 e igual ou inferior a € 80 640, o limite é o resultante da aplicação da seguinte fórmula:

$$€\ 1000 + [\ (€\ 2500 - €\ 1000) \times \left(\frac{€\ 80\ 640 - Rendimento\ coletável}{€\ 80\ 640 - €\ 7091} \right)]$$

c) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável superior a € 80 640, o limite é de € 1000.

Nos agregados com três ou mais dependentes a seu cargo, os limites acima indicados são majorados em 5 % por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS.

Sempre que o mesmo dependente ou ascendente conste de mais que uma declaração de rendimentos, o valor das deduções à coleta a eles referentes é reduzido para metade, por sujeito passivo.

No caso de pensões de alimentos, a respetiva dedução à coleta impede que sejam feitas por quem efetua o pagamento outras deduções referentes ao correspondente dependente.

É ainda de referir que, no caso de tributação separada, sempre que o valor das deduções à coleta é determinado por referência ao agregado familiar, para cada um dos cônjuges ou unidos de facto:

a) Os limites dessas deduções são reduzidos para metade;
b) As percentagens de dedução à coleta são aplicadas à totalidade das despesas de que cada sujeito passivo seja titular acrescida de 50 % das despesas de que sejam titulares os dependentes que integram o agregado.

As *deduções* acima mencionadas são as seguintes:

Dependentes e ascendentes

A dedução é igual a:

a) € 600, por cada dependente, a que se soma € 125 por cada dependente que não ultrapasse três anos de idade até 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto;

b) € 525, por cada ascendente, que viva efetivamente em comunhão de habitação com o sujeito passivo, desde que não aufira rendimento superior à pensão mínima do regime geral (cujo valor mensal é, em 2017, de € 264,32), a que se adiciona € 110 no caso de existir apenas um ascendente).

Despesas gerais familiares

A dedução é igual a 35 % do valor suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de € 250 por cada sujeito passivo, que conste de faturas que titulem aquisições de serviços e aquisições de bens comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira, de qualquer setor de atividade, exceto as que são objeto de outras deduções à coleta.

No caso de famílias monoparentais, a dedução é de 45 % do valor suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de € 335.

Despesas de saúde

A dedução corresponde a 15 % do valor suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de € 1000 que, nos termos previstos na lei:

a) Conste de faturas que titulem prestações de serviços e aquisições de bens, isentos de IVA ou tributados neste imposto a taxa reduzida, que digam respeito aos setores de atividade ligados à saúde humana, comércio a retalho de produtos farmacêuticos, comércio a retalho de produtos médicos e ortopédicos e comércio a retalho de material ótico, desde que o comércio seja realizado em estabelecimentos especializados (considerando-se também abrangidas as atividades equivalentes previstas na tabela a que se refere o art.º 151º do Código do IRS).
b) Correspondam a prémios de seguros ou contribuições pagas a associações mutualistas ou a instituições sem fins lucrativos que tenham por objeto a prestação de cuidados de saúde;
c) Conste de faturas que titulem prestações de serviços e aquisições de bens, tributados à taxa normal do IVA, que digam respeito aos setores de atividade indicados na alínea a), desde que devidamente justificados através de receita médica.

Essas despesas de saúde abrangem as que tenham sido realizadas fora do território português e o sujeito passivo as comunique no Portal das Finanças.

A dedução não abrange, no entanto, a parte das despesas que tenham sido comparticipadas por seguradoras, associações mutualistas ou instituições sem fins lucrativos, que tenham por objeto a prestação de cuidados de saúde.

Despesas de educação e formação

A dedução corresponde a 30 % do valor suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de € 800, que, nos termos especificados na lei, conste de faturas que titulem prestações de serviços e aquisições de bens, isentos de IVA ou tributados neste imposto a taxa reduzida, nos setores de atividade de educação, de comércio a retalho de livros, em estabelecimentos especializados e de atividades de cuidados para crianças, sem alojamento (considerando-se também abrangidas as atividades equivalentes previstas na tabela a que se refere o art.º 151º

do Código do IRS). Também podem ser consideradas para efeitos da dedução as faturas relativas a refeições escolares e o número de identificação fiscal seja de um prestador de serviços de fornecimento de refeições escolares.
Consideram-se despesas de educação e formação, designadamente, os encargos com creches, lactários, jardins de infância, escolas, estabelecimentos de ensino e outros serviços de educação, bem como as despesas com manuais e livros escolares. Só são consideradas as despesas de educação prestadas por estabelecimentos de ensino integrados no sistema nacional de educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes e as despesas de formação prestadas por entidades reconhecidas pelos ministérios que tutelam a área da formação profissional.
Não são, porém, dedutíveis as despesas de educação e formação até ao montante em que, no ano em causa, seja excluído de tributação para efeitos de incidência da categoria de rendimentos do trabalho dependente ou reembolsado no âmbito de um Plano Poupança-Educação.
Estas despesas abrangem as que tenham sido realizadas fora do território português e o sujeito passivo as comunique no Portal das Finanças.

Encargos com imóveis

A dedução corresponde a 15 % do valor suportado por qualquer membro do agregado familiar, nas condições especificadas na lei, com:

a) Importâncias, líquidas de subsídios ou comparticipações oficiais, suportadas a título de renda pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua fração autónoma para fins de habitação permanente, quando referentes a contratos de arrendamento celebrados a coberto do Regime de Arrendamento Urbano ou do Novo Regime do Arrendamento Urbano, até ao limite de € 502;
b) Juros de dívidas contraídas, por contrato celebrado até 31/12/2011, com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento devidamente comprovado para habitação permanente do arrendatário, até ao limite de € 296;
c) Prestações devidas em resultado de contrato celebrados até 31/12/2011 com cooperativas de habitação ou no âmbito do regime de compras em grupo, para a aquisição de imóveis destinados à habitação própria e permanente ou arrendamento para habitação permanente do arrendatário, devidamente comprovado, na parte que respeitem a juros das correspondentes dívidas, com o limite de € 296;
d) Importâncias pagas a título de rendas por contrato de locação financeira celebrado até 31/12/2011 relativo a imóveis para habitação própria e permanente, efetuadas ao abrigo deste regime, na parte que não constituam amortização de capital, até ao limite de € 296.

Estas deduções não são cumulativas.
Os limites relativos à dedução referida em a) podem ser elevados para os seguintes montantes, sendo o rendimento coletável, no caso de tributação conjunta, o que resultar da aplicação do quociente conjugal, ou seja 2:

i) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável igual ou inferior a € 7091, um montante de € 800;
ii) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável superior a € 7091 e inferior a € 30 000, o limite é o que resultar da aplicação da seguinte fórmula:

$$€\,502 + [\,(€\,800 - €\,502) \times \left(\frac{€\,30\,000 - Rendimento\ coletável}{€\,30\,000 - €\,7091}\right)]$$

Por sua vez, os limites referidos nas alíneas b) a d) acima, são elevados para os seguintes montantes, sendo o rendimento coletável, no caso de tributação conjunta, o que resultar da aplicação do quociente conjugal, ou seja 2:

i) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável inferior a € 7091, o limite é de € 450;
ii) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável superior a € 7091 e inferior a € 30 000, o limite é o resultante da aplicação da seguinte fórmula:

$$€\,296 + [\,(€\,450 - €\,296) \times \left(\frac{€\,30\,000 - Rendimento\ coletável}{€\,30\,000 - €\,7091}\right)]$$

Exigência de fatura

A dedução é de 15 % do IVA suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de € 250 por agregado familiar, que constem de faturas que titulem prestações de serviços nos seguintes setores de atividade: manutenção e reparação de veículos automóveis; manutenção e reparação de motociclos, de suas peças e acessórios; alojamento, restauração e similares (salvo se a fatura já tiver sido considerada para a dedução relativa a despesas de educação); atividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza; atividades veterinárias (considerando-se também abrangidas as atividades equivalentes previstas na tabela a que se refere o art.º 151º do Código do IRS).

O valor desta dedução pode ser atribuído:

a) À mesma igreja, pessoa coletiva de utilidade pública com fins de beneficência, assistência ou humanitários ou IPSS escolhida pelo sujeito passivo para receber a quota de IRS que, nos termos da lei, lhe possa ser consignada[14];
b) À mesma organização não-governamental de ambiente e à mesma pessoa coletiva de utilidade pública de fins ambientais escolhida pelo sujeito passivo para receber a quota de IRS que, nos termos da lei, lhe possa ser consignada[14];
c) À mesma pessoa coletiva de utilidade pública que desenvolva atividades de natureza e interesse cultural escolhida pelo sujeito passivo para receber a quota de IRS que, nos termos da lei, lhe possa ser consignada[14].

É ainda dedutível à coleta, concorrendo para o limite atrás indicado, um montante correspondente a 100 % do IVA suportado por qualquer membro do agregado familiar, com a aquisição de passes mensais para utilização de transportes públicos coletivos, emitidos por operadores de transportes públicos de passageiros com o CAE definido na lei, que conste de fatura comunicada à Autoridade Tributária.

[14] As leis aqui referidas são, conforme os casos, a Lei da Liberdade Religiosa (Lei nº 16/2001, de 22 de junho), a Lei n.º 35/98, de 18 de julho (alterada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro) e o art.º 152º do Código do IRS que possibilitam, nos termos aí indicados, a consignação de uma quota equivalente a 0,5 % do IRS liquidado com base nas declarações anuais deste imposto a entidades constantes de lista oficial de instituições.

Dupla tributação internacional[15]

Corresponde, para os titulares de rendimentos obtidos no estrangeiro, a um crédito de imposto, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, no caso de englobamento, até à concorrência da parte da coleta do IRS proporcional a esses rendimentos líquidos e pela menor das seguintes importâncias: imposto pago no estrangeiro; fração do IRS calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que em Portugal possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas no Código do IRS (quando haja convenção para eliminar a dupla tributação, a dedução não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na convenção), podendo por insuficiência da coleta haver reporte para os cinco anos seguintes, nos termos fixados na lei.

Pensões de alimentos

A dedução corresponde a 20 % das importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes a encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar para efeitos fiscais ou relativamente ao qual estejam previstas outras deduções à coleta.

Encargos com lares

A dedução correspondente a 25% do valor suportado, com o limite global de € 403,75, com apoio domiciliário, lares e instituições de apoio à terceira idade relativos aos sujeitos passivos bem como com encargos com lares e residências autónomas para pessoas com deficiência, seus dependentes, ascendentes e colaterais até ao 3.º grau que não possuam rendimentos superiores à retribuição mínima mensal garantida (cujo valor mensal é, para 2017, de € 557), devendo ser observadas as condições estabelecidas na lei.

Deficientes

São dedutíveis à coleta por cada sujeito passivo com deficiência uma importância correspondente a quatro vezes o valor do IAS (considerando-se, em 2017, € 475,00[16], o que corresponde a € 1900,00) e por cada dependente com deficiência, bem como por cada ascendente com deficiência que viva em comunhão com o sujeito passivo e não aufira rendimento superior à pensão mínima do regime geral, uma importância igual a 2,5 vezes o valor do IAS (ou seja, transitoriamente, nos termos indicados, € 475, o que significa que a dedução é de € 1187,5).

Por cada sujeito passivo deficiente das Forças Armadas abrangido pelos Decretos-Leis n.os 43/76, de 20 de janeiro, e 314/90, de 13 de outubro, que beneficie da dedução antes referida, é, ainda, dedutível à coleta uma importância igual ao valor do IAS (ou seja, transitoriamente, nos termos indicados, € 475, o que significa que a dedução desse deficiente passa a ser de € 2375,00).

É dedutível à coleta, a título de despesas de acompanhamento, uma importância igual a quatro vezes o valor do IAS (ou seja, nos termos acima indicados, € 1900,00) por

[15] Sobre o caso dos residentes não habituais, veja-se 1.7.

[16] Veja-se atrás nota de rodapé 8

cada sujeito passivo ou dependente, cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 90%.
Estas três deduções relativas a deficientes são cumulativas.
São ainda dedutíveis à coleta 30% da totalidade das despesas efetuadas com a educação e reabilitação do sujeito passivo ou dependentes com deficiência, bem como 25% da totalidade dos prémios de seguros de vida ou contribuições pagas a associações mutualistas que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice. Neste último caso – reforma por velhice – a dedução depende de que o benefício seja garantido após os 55 anos de idade e 5 anos de duração do contrato, desde que pagos pelo beneficiário ou por terceiro (e neste caso terem sido comprovadamente tributados como rendimento do sujeito passivo), com o limite de € 65, tratando-se de sujeitos passivos não casados ou separados judicialmente de pessoas e bens e casados que optem pela tributação separada, ou de € 130, tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens que optem pela tributação conjunta.
A dedução dos prémios de seguros ou das contribuições acima referida não pode exceder 15% da coleta de IRS.
Exceto para efeitos de despesas de acompanhamento, considera-se pessoa com deficiência aquela que apresente um grau de incapacidade permanente devidamente comprovado mediante atestado médico de incapacidade multiuso emitido nos termos da legislação aplicável, igual ou superior a 60%.

Pagamentos por conta e retenções na fonte

São também dedutíveis à coleta as importâncias pagas por conta do imposto e importâncias retidas na fonte (que tenham aquela natureza e bem assim as retenções efetuadas ao abrigo do artº 11º da Diretiva nº 2003/48/CE, de 3 de Junho de 2003), as quais poderão dar lugar a restituição de imposto, quando forem superiores ao imposto devido, após serem consideradas as anteriores deduções que não conferem direito a reembolso.

Benefícios fiscais

A título de benefícios fiscais é ainda possível deduzir à coleta do IRS, várias importâncias referidas no capítulo VII, sendo as principais as seguintes:

- regime público de capitalização (art.º 17º do EBF – veja-se adiante VII.10.2);
- planos de poupança-reforma – PPR (art.º 21º do EBF – veja-se adiante VII.10.1);
- recuperação e reabilitação de imóveis (art.º 71º do EBF – veja-se adiante VII.14.1).

É ainda possível deduzir à coleta do IRS nos termos do art.º 63.º do EBF os *donativos* atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território português nas condições aí enunciadas e semelhantes às aplicáveis, para efeitos de IRC, a pessoas coletivas (veja-se adiante 2.3.1.1.8) com as seguintes especificações:

a) Em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, nos casos em que não estejam sujeitos a qualquer limitação;

b) Em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas até ao limite de 15% da coleta nos restantes casos;
c) As deduções só são efetuadas no caso de não terem sido contabilizadas como custos.

Para efeitos da categoria B do IRS, os donativos concedidos relativos ao mecenato científico ou cultural podem ser considerados como custos, dentro de certos limites, em 140% ou 130% do seu valor, conforme os casos.

Também nos termos do artº 63.º do EBF é possível deduzir à coleta nos termos acima indicados nas alíneas b) e c) para os restantes donativos, os concedidos a igrejas, instituições religiosas, pessoas coletivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por ela instituídas, sendo a sua importância considerada em 130% do seu quantitativo.

Deduções à coleta (2017)

Dedução	Montante
Dependentes e ascendentes	€ 600 por cada dependente e € 525 por cada ascendente que viva efetivamente em comunhão com o sujeito passivo e não aufira rendimento superior à pensão mínima do regime geral Acrescem € 125 por cada dependente que não ultrapasse os 3 anos de idade e € 110 se apenas um ascendente reunir os requisitos de enquadramento
Despesas gerais familiares	35 % do montante suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de € 250 para cada sujeito passivo
Despesas de saúde e com seguros de saúde*	15% das despesas suportadas, com o limite global de € 1000
Despesas de educação e formação*	30 % das despesas suportadas, com o limite global de € 800
Encargos com imóveis para habitação *	15 % dos seguintes encargos suportados: a) Rendas relativas a contratos de arrendamento para habitação permanente celebrado permanente, ao abrigo do RAU ou do NRAU, com o limite de € 502; b) Juros de dívidas contraídas por contrato celebrado até 31.12.2011 para aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou para arrendamento para habitação permanente, com o limite de € 296; c) Prestações devidas em resultado de contrato celebrado até 31.12.2011 com cooperativas de habitação ou no âmbito do regime de compras em grupo para aquisição de imóveis para habitação própria e permanente ou para arrendamento para habitação permanente, na parte que respeite a juros, com o limite de € 296; d) Importâncias pagas a título de rendas por contrato de locação financeira celebrado até 31.12.2011 relativo a imóveis para habitação própria e permanente, na parte que não constituam amortização de capital, até ao limite de € 296. Estas deduções não são cumulativas e os limites podem ser elevados conforme os rendimentos coletáveis dos contribuintes
Pensões de alimentos	20 % das importâncias suportadas e não reembolsadas a que se esteja obrigado por decisão judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil
Exigência de fatura*	15 % do IVA suportado, com o limite global de € 250, relativo a prestações de serviços que digam respeito a: manutenção e reparação de veículos automóveis; manutenção e reparação de motociclos, de suas peças e acessórios; alojamento, restauração e similares; atividades de salões de cabeleireiro e institutos de beleza; atividades veterinárias
Encargos com lares, apoio domiciliário e instituições de apoio à terceira idade*	25 % dos custos suportados, com o limite global de € 403,75, relativamente ao contribuinte, bem como para seus dependentes, ascendentes e colaterais até ao 3º grau que não possuam rendimentos superiores à remuneração mensal garantida.
Deficientes	Podem ser deduzidas as seguintes importâncias: - € 1900 por sujeito passivo; - € 1187,5 por cada dependente ou ascendente, portador de deficiência; - € 2375 por sujeito passivo deficiente das Forças Armadas; - € 1900 para despesas de acompanhamento por sujeito passivo ou por dependente, com invalidez igual ou superior a 90 %; - 30% das despesas de educação e reabilitação do sujeito passivo e dependentes, portadores de deficiência; - 25 % dos prémios de seguros de vida e contribuições para associações mutualistas que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, com o limite de 15 % da coleta (e, no caso daquelas contribuições para reforma por velhice, com o limite de € 65 para não casados e casados com tributação separada e € 130 para casados com tributação conjunta).
Benefícios fiscais	As deduções são as estipuladas no EBF (veja-se capítulo VII.), sendo de destacar as seguintes: - regime público de capitalização (art.º 17º do EBF); - planos de poupança-reforma – PPR (art.º 21º do EBF); - recuperação e reabilitação de imóveis (ar.tº 71º do EBF); - donativos (art.º 63º do EBF).

***** No caso de tributação separada de casados ou unidos de facto, os valores limite são reduzidos a metade, por sujeito passivo (art.º 78º, n.º 11, do Código do IRS).

1.5.2. Pagamento

1.5.2.1. Imposto calculado com base na declaração

O imposto deve ser pago:

a) Até 31 de Agosto do ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos, quando a liquidação for feita até 31 de Julho;

b) Até 31 de Dezembro, no ano em que a liquidação deva ser feita até 30 de Novembro.

1.5.2.2. Retenção na fonte

a) Regras gerais

A entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte assim como as entidades registadoras ou depositárias são obrigadas no ato do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da colocação dos mesmos à disposição do titular, da sua liquidação, bem como do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas respetivas por conta do IRS respeitante ao ano em que esses atos ocorrem.

As quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.

Sempre que se verificarem incorreções, para mais ou para menos, nos montantes retidos, devidas a erros imputáveis à entidade devedora dos rendimentos, deve a sua retificação ser feita na primeira retenção a que deva proceder-se após a deteção do erro, ou nas seguintes se o montante em excesso ou em falta não se puder retificar numa só retenção, sem porém ultrapassar o último período de retenção anual.

b) Rendimentos do trabalho dependente e pensões

As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente (com exceção dos rendimentos em espécie e gratificações não atribuídas pela entidade patronal) e de pensões (com exceção das de alimentos), são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares.

Para o efeito devem solicitar ao sujeito passivo, no início do exercício de funções ou antes de ser efetuado o primeiro pagamento ou colocação à disposição, os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar ficando aquele obrigado a comunicar-lhes qualquer alteração fiscalmente relevante ocorrida posteriormente.

No apuramento do IRS a reter sobre remunerações fixas ou fixas e variáveis ou pensões ter-se-á em conta a aplicação das respetivas tabelas de retenção.[17]

Considera-se remuneração mensal, para efeitos de retenção, o montante pago a título de remuneração fixa, acrescido de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos do trabalho dependente e a pedido do titular, as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho quando

[17] Relativamente a 2017, as tabelas de retenção foram aprovadas por:
- Despacho n.º 843-A/2017 (Diário da República, 2ª série, 1º suplemento, de 13/1/2017, retificado no Diário da República, 2ª série, 2º suplemento, de 20/1/2017), para os residentes no continente;
- Despacho n.º 936-A/2017 (Diário da República, 2ª série, 2º suplemento, de 20/1/2017), para os residentes na Região Autónoma dos Açores;
- Despacho nº 55/2017/M (Jornal Oficial da Região Autónoma da Madeira, 2ª série, Suplemento, de 24/1/2017), para os residentes na Região Autónoma da Madeira.

não atribuídas pela respetiva entidade patronal bem como os rendimentos pagos em espécie.
Os subsídios de férias e Natal são sempre objeto de retenção autónoma e, por isso, não podem ser adicionados às remunerações dos meses em que são pagos ou postos à disposição.
Se tais subsídios forem pagos fracionadamente reter-se-á, em cada pagamento, a parte proporcional do imposto calculado nos termos referidos.
No caso de pensões, a retenção do IRS é efetuada sobre o valor pago ou posto à disposição dos seus titulares, mediante aplicação das taxas que lhes correspondam na tabela respetiva.
Na retenção sobre complementos de pensões pagos por entidade diferente da que está obrigada ao pagamento da respetiva pensão, poderá ser tido em conta o montante desta, por solicitação do respetivo titular.
As prestações adicionais correspondentes ao 13º e ao 14º meses serão objeto de retenção autónoma, não podendo ser adicionadas às pensões dos meses em que são pagas ou postas à disposição.
Se tais prestações forem pagas fracionadamente, reter-se-á, em cada pagamento, a parte proporcional do imposto calculado nos termos referidos.
Ficam dispensados de retenção na fonte os rendimentos do trabalho obtidos por atividades exercidas no estrangeiro por pessoas singulares residentes em território português, sempre que tais rendimentos sejam sujeitos a tributação efetiva no país da fonte em imposto similar ou idêntico ao IRS.

c)Remunerações não fixas

Quando as remunerações do trabalho dependente compreendam, exclusivamente, montantes variáveis, a retenção do imposto é feita de harmonia com a tabela de taxas constantes do art.º 100º do Código que é uma tabela de taxas de progressividade global e que para 2017 é a seguinte:

Escalões de remunerações anuais (em €)	**Taxas (em %)**
Até 5269	0
De 5269 a 6222	2
De 6222 a 7381	4
De 7381 a 9168	6
De 9168 a 11 098	8
De 11 098 a 12 826	10
De 12 826 a 14 692	12
De 14 692 a 18 416	15
De 18 416 a 23 935	18
De 23 935 a 30 302	21
De 30 302 a 41 415	24
De 41 415 a 54 705	27
De 54 705 a 91 176	30

De 91 176 a 136 792	33
De 136 792 a 228 034	36
De 228 034 a 506 343	38
Superior a 506 343	40

A taxa a aplicar será a correspondente à remuneração anual estimada no início de cada ano ou no início da atividade profissional do sujeito passivo, ou a correspondente ao somatório das remunerações já recebidas ou colocadas à disposição, acrescido das resultantes de eventuais aumentos verificados no ano a que respeite o imposto.

Não havendo possibilidade de determinar a remuneração anual estimada e sejam pagos ou colocados à disposição rendimentos que excedam o limite de € 5 269, o imposto será retido de harmonia com a tabela.

Sempre que o somatório das remunerações já recebidas e a receber impliquem mudança de escalão, deverá efetuar-se a respetiva compensação no mês em que tal facto ocorra.

e)Rendimentos de outras categorias

As entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada que devam rendimentos são obrigadas a reter o imposto nos seguintes casos[18]:

i) Às taxas previstas no artigo 71º do Código do IRS (ver quadro do ponto 1.4.4) relativamente aos rendimentos abrangidos por aquela disposição legal[19].

ii) À taxa de 16,5% em relação aos rendimentos da categoria B provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência no sector industrial, comercial ou científico, auferidos por titulares originários e aos incrementos patrimoniais (categoria G) relativos a indemnizações e importâncias auferidas em resultado de compromissos de não concorrência;

iii)À taxa de 25% tratando-se de rendimentos decorrentes de atividades profissionais especificamente previstas na lista anexa ao Código do IRS;

iv)À taxa de 11,5 % tratando-se de rendimentos da categoria B relativos ao exercício, por conta própria de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo subsídios e atos isolados, não especificamente previstas na referida lista;

v)À taxa de 25 % tratando-se de rendimentos da categoria F.

A taxa de retenção é aplicada ao rendimento ilíquido sujeito a retenção, antes da liquidação do IVA a que, sendo caso disso, deva proceder-se.

[18] No caso de rendimentos de valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito, emitidos por entidades residentes em território português, o disposto nas alíneas i) e ii) é da responsabilidade das entidades registadoras ou depositárias.
Sobre o caso de rendimentos da categoria B auferidos por residentes não habituais, em que a taxa de retenção é de 20 %, vide adiante o ponto 1.7.

[19] A retenção na fonte cabe às entidades que paguem ou coloquem à disposição os rendimentos referidos na alínea b) do n.º 1 e nas alíneas a) e b) do n.º 12 do art..º 71º do Código do IRS.

e) Retenção sobre juros contáveis e diferença entre valor de reembolso e preço de emissão

Os sujeitos passivos de IRC e de IRS, quando obrigado a reter imposto sobre os rendimentos a ele sujeitos nos termos da alínea c) do nº 3 do artº 7º do Código do IRS (ou seja, exceto quanto a transmissão se verifique entre sujeitos passivos de IRS e não seja imputável ao exercício de uma atividade empresarial e profissional, quando a incidência se verificar sobre juros corridos até à data da transmissão dos respetivos títulos bem como sobre a diferença entre valor de reembolso e preço de emissão), devem proceder ao registo individual, operação a operação, das transações efetuadas que tenham por objeto títulos de dívida emitidos por entidades residentes ou com domicílio em território português ou que aqui possuam estabelecimento estável a que seja imputável o pagamento da respetiva remuneração, numa conta corrente com o Estado, em que se releve:

i) A débito:
- O imposto considerado no apuramento do valor líquido dos juros respeitantes a títulos alienados, contados desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não tiver ocorrido qualquer vencimento, até à data da alienação; e
- As diferenças, pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço de emissão, no caso de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença;

ii) A crédito:
- O imposto considerado no apuramento do valor líquido dos juros respeitantes a títulos adquiridos, contados desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não tiver ocorrido qualquer vencimento, até à data da alienação; e
- As diferenças, pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço de emissão, no caso de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença.

Esta obrigação é igualmente aplicável às transmissões de títulos de crédito sujeitos ao regime de capitalização automática, efetuadas antes do prazo da sua amortização.
O saldo da conta corrente acima é regularizado trimestralmente, nos seguintes termos:

a) Sendo credor, a respetiva importância é entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte ao do trimestre em que foi apurado;
b) Sendo devedor, a respetiva importância pode ser compensada nas entregas de imposto retido pelas entidades credoras sobre rendimentos de capitais, a efetuar após o seu apuramento, ou, verificadas as condições previstas na lei fiscal, pedido o seu reembolso.

Na conta corrente não pode ser relevada a retenção efetuada pelas entidades devedoras dos rendimentos no momento do seu vencimento ou na data da amortização ou reembolso dos títulos, a qual tem, sendo caso disso, a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final pelas entidades que os auferirem.

f) Dispensa de retenção na fonte

É dispensada a retenção na fonte, exceto quando deva ser feita mediante a aplicação de taxas liberatórias, nas seguintes condições:

- Nas categorias B, com exceção das comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos, e F, quando o total dos rendimentos a receber durante o ano pelo sujeito passivo por cada uma destas categorias seja previsivelmente inferior ao limite fixado no n.º 1 do art.º 53º do Código do IVA (10 000 euros – veja-se adiante IV.1.1.9.1.). Esta dispensa cessa no mês imediato àquele em que tenha sido atingido tal limite; e não pode ser exercida por titulares que, no ano anterior, tenham auferido rendimentos de montante superior àquele limite;
- Na categoria B quando os rendimentos respeitem ao reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta do cliente ou de despesas de deslocação e estada, devidamente documentadas, correspondentes a serviços prestados por terceiros inequivocamente imputáveis a um cliente determinado;
- Os rendimentos da categoria B referidos na alínea c), d), e), f) e h) do nº 2 do artº 3º do Código do IRS (mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais; importâncias auferidas a título de indemnização conexas com a atividade exercida; importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento; subsídios ou subvenções e atos isolados, no âmbito de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária);
- Os rendimentos da categoria E sempre que o montante de cada retenção seja inferior a € 5;
- Os rendimentos da categoria A, que respeitem a atividades exercidas no estrangeiro por pessoas singulares residentes em território português, sempre que tais rendimentos sejam sujeitos a tributação efetiva no país da fonte em imposto similar ou idêntico ao IRS.

As entidades que utilizem esta faculdade devem apor nos recibos de quitação a menção seguinte: "*Sem retenção, nos termos do n.º 1 do artigo 101º-B do Código do IRS*".

g) Sujeição parcial de rendimentos a retenção na fonte

A retenção que deva ser efetuada sobre rendimentos da categoria B apenas incide sobre 50 % dos mesmos nos seguintes casos:

- Quando auferidos por médicos de patologia clínica, médicos radiologistas e farmacêuticos analistas clínicos, quando estiverem reconhecidos pela entidade competente e inscritos na correspondente associação de classe, quando essa inscrição seja requisito para o exercício da atividade;
- Rendimentos da propriedade intelectual auferidos por pintores, escultores ou escritores residentes em território português e que sejam titulares originários – excluem-se os rendimentos provenientes de obras não literárias, obras de arquitetura e obras publicitárias – (artigo 58º do EBF – veja-se adiante VII.9);
- Quando auferidos por titulares com deficiência com um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60 %.

Esta sujeição parcial é facultativa, devendo as entidades que dela queiram aproveitar apor nos recibos de quitação a menção seguinte: "*Retenção sobre 50 %, nos termos do n.º 1 do artigo 101º-D do Código do IRS*"[20].

Relativamente aos rendimentos sujeitos a retenção não referidos atrás que beneficiem de isenção total ou parcial nos termos do EBF (Estatuto dos Benefícios Fiscais) a retenção incidirá apenas sobre a parte do rendimento sujeita a tributação, devendo no recibo de quitação ser mencionada a norma que concede o benefício.

h) Retenções sobre rendimentos abrangidos por convenções internacionais

Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRS, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos sujeitos a taxa liberatória (art.º 71º do Código do IRS), quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação, celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da "fonte" ou o seja apenas de forma limitada.

Nesses casos, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais que resultem da convenção para evitar a dupla tributação, de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, consistindo na apresentação de um formulário de modelo aprovado por despacho ministerial, certificado pelas autoridades competentes do Estado de residência ou acompanhado de documento emitido por essas autoridades que ateste a sua residência para efeitos fiscais nesse Estado no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse mesmo Estado, o qual tem a validade de um ano,

Não sendo feita essa prova até à data em que ocorre a obrigação de entrega do imposto que devia ter sido deduzido, o substituto tributário é obrigado a fazer a entrega da totalidade do imposto que devia ter sido deduzido.

Tendo havido retenção, o sujeito passivo não residente pode vir a solicitar o reembolso total ou parcial do imposto retido na fonte no prazo de dois anos a contar do termo do ano em que se verificou o fato gerador do imposto, mediante apresentação dos documentos acima indicados. O reembolso do imposto deve, neste caso, ser efetuado no prazo de um ano contado da data da apresentação do pedido.

1.5.2.3. Pagamentos por conta

Os sujeitos passivos titulares de rendimentos da categoria B são obrigados a efetuar três pagamentos por conta do imposto, até ao dia 20 de cada um dos meses de julho, setembro e dezembro.

A totalidade dos pagamentos por conta (*Pc*) corresponde a 76,5 % do montante calculado com base na seguinte fórmula:

$$C \times \frac{(RLB)}{RLT} - R$$

em que os símbolos significam:

[20] Verificando-se simultaneamente que os rendimentos da propriedade intelectual são auferidos por deficientes nas condições acima enumeradas, a retenção passa a poder ser de apenas 25 % do rendimento e a menção nos recibos de quitação é alterada em conformidade (n.º 3 do art.º 101º - D do Código do IRS).

C - coleta do penúltimo ano, líquida das deduções à coleta a que se refere o art.º 78º, nº 1 do Código do IRS, com exceção da dedução relativa à dupla tributação internacional;

R - total das retenções efetuadas no penúltimo ano sobre os rendimentos da categoria B;

RLB - rendimento líquido positivo da categoria B do penúltimo ano;

RLT- rendimento líquido total do penúltimo ano.

O valor de cada pagamento por conta será comunicado aos sujeitos passivos através da nota demonstrativa da liquidação do imposto respeitante ao penúltimo ano sem prejuízo do envio do documento de pagamento, no mês anterior ao do termo do respetivo prazo, não sendo exigível se for inferior a € 50.

A obrigatoriedade dos pagamentos por conta cessa nos seguintes casos:

a) Os sujeitos passivos verifiquem, pelos elementos de que disponham, que os montantes das retenções que lhes tenham sido efetuadas sobre os rendimentos da categoria B, acrescidos de pagamentos por conta eventualmente já feitos e relativos ao próprio ano, sejam iguais ou superiores ao imposto total que será devido;

b) Deixem de ser auferidos rendimentos da categoria B.

Os pagamentos por conta poderão ainda ser reduzidos quando o pagamento por conta a efetuar for superior à diferença entre o imposto total que os sujeitos passivos julgarem devido e os pagamentos já feitos.

Verificando-se, porém, pela declaração de rendimentos do ano a que respeita o imposto que, em consequência da cessação ou redução dos pagamentos por conta, deixou de pagar-se uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, haverá lugar a juros compensatórios se a liquidação do imposto do penúltimo ano tiver sido efetuada até 31 de maio do ano em que os pagamentos por conta devem ser efetuados e os sujeitos passivos se mantiverem integrados no mesmo agregado, sendo para o efeito a importância considerada em falta imputada em partes iguais ao valor de cada um dos pagamentos devidos.

Os juros compensatórios são calculados nos termos e à taxa prevista na lei geral tributária, contando-se dia a dia desde o termo do prazo fixado para cada pagamento até à data em que por lei a liquidação deva ser feita.

Os titulares de rendimentos das categorias A e H, cujas entidades devedoras dos rendimentos não estejam abrangidos pela obrigação de retenção na fonte, podem, querendo, efetuar também pagamentos por conta do imposto devido a final, desde que o montante de cada entrega seja igual ou superior a € 50.

1.6. Obrigações acessórias

De entre as obrigações acessórias estabelecidas no Código do IRS, além das obrigações declarativas atrás assinaladas, em especial as de entrega da declaração de rendimentos, cumpre destacar as seguintes;

a) Os sujeitos passivos abrangidos pela categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) são obrigados a apresentar declaração de início de

atividade[21], de alterações e de cessação de atividade, nos termos e prazos definidos na lei fiscal e bem assim declaração anual de informação contabilística e fiscal, quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante;

b) Os titulares de rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) são obrigados a passar fatura, recibo ou fatura-recibo, de modelo oficial, de todas as importâncias recebidas dos seus clientes ou a emitir fatura nos termos do Código do IVA por cada operação efetuada e a emitir documento de quitação de todas as importâncias recebidas;
c) Os titulares de rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação são obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal[22], bem como a constituir um processo de documentação fiscal nos termos previstos na lei fiscal (artº 129º do Código do IRS) e os que não estejam obrigados a possuir contabilidade organizada têm de efetuar os registos impostos pela lei fiscal (artº 116º do Código do IRS e artº 50º do Código do IVA);
d) Os titulares de rendimentos da categoria F (rendimentos prediais) são obrigados a passar recibo de quitação, em modelo oficial, de todas as importâncias recebidas dos seus inquilinos ou a entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira uma declaração, de modelo oficial, deste tipo de rendimentos, até ao fim do mês de janeiro de cada ano, por referência ao ano anterior[23];
e) As entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efetuar a retenção, total ou parcial, de IRS, bem como, designadamente, as devedoras de rendimentos, não sujeitos, total ou parcialmente, a imposto nos termos dos artºs 2º, 2º-A e nºs 2, 4 e 5 do artº 12º, do Código do IRS, são obrigados a:

[21] Estão dispensados de apresentação da declaração de início de atividade os sujeitos passivos que apenas aufiram, na categoria B, subsídios ou subvenções no âmbito da PAC de montante anual inferior a quatro vezes o valor do IAS.
[22] Sendo-lhes aplicável o disposto no artº 123º do Código do IRC (veja-se adiante 2.7.2.). Veja-se igualmente o disposto na nota 49 sobre a aplicação do artº 63º-C da Lei Geral Tributária.
[23] Nos termos da Portaria n.º 98-A/2015, de 31 de março, estão dispensados de emitir recibo de renda eletrónico (sem prejuízo de poderem optar pela sua emissão):

a) Os sujeitos passivos que não possuam, nem estejam obrigados a possuir, caixa postal eletrónica (art.º 19º da Lei Geral Tributária) e não tenham auferido, no ano anterior, rendimentos da categoria F em montante superior a duas vezes o valor do IAS, ou, não tendo auferido naquele ano qualquer rendimento desta categoria, prevejam que lhes sejam pagas ou colocadas à disposição rendas em montante não superior àquele limite;
b) As rendas correspondentes aos contratos abrangidos pelo Regime do Arrendamento Rural (Decreto-Lei n.º 294/2009, de 13 de outubro); e
c) Os sujeitos passivos que sejam titulares de rendimentos da categoria F e que tenham a 31 de dezembro do ano anterior àquele a que respeitam tais rendimentos, idade igual ou superior a 65 anos.

Os sujeitos passivos dispensados de emissão de recibo de renda eletrónica que não tenham optado pela sua emissão são obrigados a entregar a declaração anual de rendas (declaração modelo 44).

i) Possuir registo atualizado das pessoas credoras desses rendimentos, ainda que não tenha havido lugar a retenção do imposto, do qual constem os elementos previstos na lei;

ii) Entregar ao sujeito passivo, até 20 de janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior (incluindo remunerações em espécie), do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar[24];

iii) Entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos pagos ou colocados à disposição e respetivas retenções de imposto, de contribuições para a segurança social, contribuições obrigatórias para subsistemas legais de saúde e quotizações sindicais:

- até ao dia 10 do mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição, caso se trate de rendimentos do trabalho dependente[25] (exceto nos casos em que seja estabelecida a sua entrega anual[26]);
- até ao final do mês de Janeiro de cada ano, relativamente aos restantes rendimentos do ano anterior;

Obrigações semelhantes às indicadas em i) e iii) impendem também sobre as entidades devedoras de rendimentos sujeitos a taxa liberatória cujos titulares beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa, sendo a entrega da declaração à Autoridade Tributária e Aduaneira efetuada até ao fim do mês de julho de cada ano; mas, tratando-se de rendimentos sujeitos a taxa liberatória ou quaisquer rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, a obrigação abrange a totalidade das acima indicadas em i), ii) e iii), sendo a declaração entregue à Autoridade Tributária e Aduaneira até ao fim de fevereiro de cada ano.

Tratando-se de rendimentos devidos a sujeitos passivos não residentes em território português, as entidades devedoras são obrigadas a cumprir os deveres mencionados em i) e ii) acima e fazer entrega à Autoridade Tributária e Aduaneira de declaração relativa aos mesmos até ao fim do segundo mês seguinte ao da ocorrência do facto gerador do imposto.

f) Os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS, bem como os que, embora residentes, se ausentem deste por um período superior a seis meses, devem, para feitos tributários, designar uma pessoa singular ou coletiva, residente em Portugal, que os represente perante a Autoridade

[24] Tratando-se de rendimentos de quaisquer títulos nominativos ou ao portador e de juros de depósitos à ordem ou a prazo, cujos titulares sejam residentes em território português, este documento só é emitido a solicitação expressa dos respetivos titulares que optem pelo englobamento dos rendimentos.

[25] Esta declaração, bem como a que deva ser feita à Segurança Social por transmissão eletrónica de dados, é efetuada por um canal único de acesso denominado Declaração Mensal de Remunerações (cf. Despacho Normativo nº 1-A/2013, publicado no Diário da República, 2ª série, de 10.1.2013).

[26] De acordo com a Portaria nº 6/2013, de 10 de janeiro, as pessoas singulares devedoras de rendimentos do trabalho dependente que não se encontram inscritas para o exercício de atividade empresarial ou profissional ou, encontrando-se, tais rendimentos não se relacionem exclusivamente com essa atividade, podem optar por declarar esses rendimentos na declaração anual – declaração modelo 10, não apresentando, em consequência, declaração mensal de remunerações.

Tributária e Aduaneira e garanta o cumprimento dos seus deveres fiscais, sendo esta designação meramente facultativa em relação a não residentes de, ou a residentes que se desloquem para, Estados membros da EU ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

1.7. Regime dos "residentes não habituais"

Com o objetivo de atrair para Portugal profissionais não residentes qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou *"know-how*", bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro, o Decreto-Lei nº 249/2009, de 13 de setembro, instituiu o "regime fiscal dos residentes não habituais em IRS".

1.7.1. Requisitos de aplicação e período temporal abrangido

O regime aplica-se aos chamados "residentes não habituais", considerando-se como tais os sujeitos passivos que, tornando-se residentes nos termos gerais aplicáveis (veja-se atrás 1.1.2.2.), não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

O direito a ser tributado como residente não habitual é válido por 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português e adquire-se através de solicitação como tal no ato dessa inscrição ou, posteriormente até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

O sujeito passivo que não tenha gozado do direito a ser considerado residente não habitual em um ou mais anos do período de 10 anos acima referido pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.

1.7.2. "Atividades de elevado valor acrescentado"

O regime aplica-se, quanto aos rendimentos de fonte portuguesa das categorias A e B e de fonte estrangeira da categoria B, aos rendimentos auferidos em atividades considerada de elevado valor acrescentado, definição que viria a ser feita pela Portaria nº 12/2010, de 7 de Janeiro, abrangendo:

1 - Arquitetos, engenheiros e técnicos similares:
- 101 - Arquitetos;
- 102 - Engenheiros;
- 103 - Geólogos.

2 - Artistas plásticos, atores e músicos:
- 201 - Artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão;
- 202 - Cantores;
- 203 - Escultores;
- 204 - Músicos;
- 205 - Pintores.

3 - Auditores:
301 - Auditores;
302 - Consultores fiscais.
4 - Médicos e dentistas:
401 - Dentistas;
402 - Médicos analistas;
403 - Médicos cirurgiões;
404 - Médicos de bordo em navios;
405 - Médicos de clínica geral;
406 - Médicos dentistas;
407 - Médicos estomatologistas;
408 - Médicos fisiatras;
409 - Médicos gastroenterologistas;
410 - Médicos oftalmologistas;
411 - Médicos ortopedistas;
412 - Médicos otorrinolaringologistas;
413 - Médicos pediatras;
414 - Médicos radiologistas;
415 - Médicos de outras especialidades.
5 - Professores:
501 - Professores universitários.
6 - Psicólogos:
601 - Psicólogos.
7 - Profissões liberais, técnicos e assimilados:
701 - Arqueólogos;
702 - Biólogos e especialistas em ciências da vida;
703 - Programadores informáticos;
704 - Consultoria e programação informática e atividades relacionadas com as tecnologias da informação e informática;
705 - Atividades de programação informática;
706 - Atividades de consultoria em informática;
707 - Gestão e exploração de equipamento informático;
708 - Atividades dos serviços de informação;
709 - Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas; portais Web;
710 - Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas;
711 - Outras atividades dos serviços de informação;
712 - Atividades de agências de notícias;
713 - Outras atividades dos serviços de informação;
714 - Atividades de investigação científica e de desenvolvimento;
715 - Investigação e desenvolvimento das ciências físicas e naturais;
716 - Investigação e desenvolvimento em biotecnologia;

717 - *Designer*s.

8 - Investidores, administradores e gestores:

801 - Investidores, administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afetos a projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro;

802 - Quadros superiores de empresas.

1.7.3. Regime fiscal

1.7.3.1. Rendimentos de fonte portuguesa (categorias A e B)

A tributação é feita à taxa de 20 % (com possibilidade de englobamento) sobre os rendimentos líquidos auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, nos termos atrás definidos (artº 72º, nº 6, do Código do IRS).

1.7.3.2. Rendimentos de fonte estrangeira (categorias A, B, E, F, G e H)

Existe sempre, sujeita a alguns condicionalismos, a aplicação do método da isenção para eliminar a dupla tributação jurídica internacional.

Assim:

a) Quanto a *rendimentos da categoria A*, auferido por qualquer residente não habitual, para aplicação do método da isenção bastará que (nº 4 do artº 81º do Código do IRS):
   i)Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou
   ii) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista aquela convenção, desde que os rendimentos, pelos critérios gerais definidos, não sejam de considerar obtidos em território português;
b) Quanto a *rendimentos da categoria B*, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado (nos termos mencionados acima em 1.7.2.) ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como *rendimentos das categorias E, F e G*, auferidos por qualquer residente não habitual, bastará que se verifique qualquer uma das condições seguintes (nº 5 do artº 81º do Código do IRS):
   i)Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou
   ii) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista

de territórios com regime de tributação privilegiada e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios gerais definidos, não sejam de considerar obtidos em território português;

c) Quanto a *rendimentos da categoria H,* na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado dedução específica aos rendimentos do trabalho dependente - nº2 do artº 25º do Código do IRS – bastará que se verifique qualquer uma das condições seguintes (nº 6 do artº 81º do Código do IRS):
   i)Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou
   ii) Pelos critérios gerais definidos, não sejam de considerar obtidos em território português.

Os rendimentos a que se aplique o método da isenção nos termos acabados de mencionar são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos (método da isenção com progressividade), com exceção dos previstos na lei [alíneas c) a e) do nº1 e no nº 6 do artº 72º do Código do IRS].

Por opção dos sujeitos passivos, aos rendimentos acima referidos pode aplicar-se o método do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, nos termos gerais referidos atrás (veja-se 1.5.1.2.).

2. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989 e foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro.

A Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro, publicou uma versão atualizada e revista deste Código com referência a essa data.

2.1 Incidência

2.1.1 Incidência pessoal

2.1.1.1. Sujeitos passivos

São *sujeitos passivos do imposto*, os seguintes:

a) Residentes

- As sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito público ou privado;
- As entidades sem personalidade jurídica, cujos rendimentos não sejam tributados em IRS ou em IRC, diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas.

b) Não residentes

- As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português, cujos rendimentos obtidos no território português não estejam sujeitos a IRS.

Consideram-se residentes os sujeitos passivos que tenham a sede ou direção efetiva em território português.

Os partidos políticos não estão sujeitos a IRC (art.º 10º da Lei n.º 19/2003, de 20 de junho).

2.1.1.2. Transparência fiscal

Estão sujeitas à *transparência fiscal* (não sendo, por isso, tributadas em IRC salvo quanto às tributações autónomas) em virtude de a respetiva matéria coletável ser imputada aos sócios (pessoas singulares ou coletivas), integrando-se no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou de IRC:

a) As sociedades civis não constituídas sob a forma comercial;
b) As sociedades de profissionais;
c) As sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

São também abrangidos pelo regime de transparência os agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse económico com sede ou direção efetiva em território português, sendo, neste caso, imputáveis aos respetivos membros os lucros ou prejuízos apurados nos termos do Código do IRC.

Para este efeito considera-se sociedade de profissionais:

i) A sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o art.º 151º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade; ou,
ii) A sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75 %, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas naquela lista, desde que, cumulativamente, em qualquer dia do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público, e pelo menos 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade.

Não se consideram sociedades de simples administração de bens as que exerçam a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades e que cumpram os requisitos previstos no art.º 51º do Código do IRC (veja-se adiante 2.3.1.1.13.).

2.1.2. Incidência real

2.1.2.1. Base do imposto

O imposto incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos (mesmo quando provenientes de atos ilícitos).

São tributados com base no *lucro*:

- Os residentes que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (considerando-se como tais todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de caráter empresarial, incluindo as prestações de serviços);
- Os não residentes que disponham em Portugal de estabelecimento estável e não sejam tributados em IRS.

O lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no Código do IRC.

São tributados com base no *rendimento global* (que corresponde ao somatório das várias categorias do IRS) os residentes que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Os não residentes que não disponham em Portugal de estabelecimento estável e os que dispõem de estabelecimento estável mas têm rendimentos a este não imputáveis são tributados pelos rendimentos das várias categorias de IRS, e bem assim pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, tributação que é feita geralmente por retenção na fonte a título definitivo.

Relativamente ao lucro imputável ao estabelecimento estável em território português, considera-se que não só se tem em conta os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio como também os demais rendimentos obtidos nesse território provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável de que sejam titulares as entidades detentoras do estabelecimento estável.

Os rendimentos diretamente resultantes do exercício da atividade sujeita ao imposto especial do jogo não estão sujeitos a IRC.

2.1.2.2. Extensão da obrigação de imposto. Rendimentos obtidos em território português

Os residentes são tributados pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português *(lucro mundial*). 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 prospeção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes.

Os não residentes apenas são tributados pelos *rendimentos obtidos em território português,* considerando-se como tais os seguintes:

a) Rendimentos imputáveis a estabelecimento estável nele situado (veja-se a seguir 2.1.2.3.);
b) Rendimentos, incluindo mais-valias, respeitantes a imóveis nele situados;
c) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e bem assim o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários, emitidos por entidades que aí tenham sede ou direção efetiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários, quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respetivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;
d) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português (exceto quando constituírem encargo de estabelecimento estável situado fora de Portugal relativo à atividade do mesmo) ou cujo pagamento seja imputável a estabelecimento estável nele situado:
   - Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;
   - Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;
   - Outros rendimentos de aplicação de capitais;
   - Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;
   - Prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias atribuídas em quaisquer sorteios ou concursos;
   - Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;
   - Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras (exceto quando os serviços, sendo

realizados integralmente fora do território português não respeitem a bens situados neste território, nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio);

- Rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados;

e) Rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais do espetáculo ou desportistas.

f) Incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a:

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

2.1.2.3. Estabelecimento estável

Um não residente tem um *estabelecimento estável* em Portugal quando aqui dispõe de uma instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, considerando-se como tais, designadamente, um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais e bem assim um local ou estaleiro de construção, de instalação ou de montagem (incluindo as correspondentes atividades de coordenação, fiscalização e supervisão) ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospeção ou exploração de recursos naturais, quando a sua duração for superior a seis meses. Considera-se que também existe estabelecimento estável quando uma pessoa, que não seja um agente independente, atue em território português por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa no âmbito das atividades desta. A expressão estabelecimento estável não compreende, contudo, as atividades de carácter preparatório ou auxiliar indicadas no n.º 8 do art.º 5.º do Código do IRC.

2.1.2.4. Período de tributação

O *período de tributação* coincide com o ano civil ou com a fração do ano civil, quando a atividade exercida não tenha abrangido o ano completo. Porém, quer os sujeitos passivos residentes quer os não residentes com estabelecimento estável em

território português poderão adotar um período de tributação anual diferente, o qual deve coincidir com o período social de prestação de contas, período que deve ser mantido durante, pelo menos, os cinco períodos imediatos (com exceção dos casos em que se verifique a integração num grupo de sociedades).
Nos casos de liquidação de pessoa coletiva o período de tributação poderá ser superior ao ano, tendo a duração que corresponder à mesma (veja-se adiante 2.3.5.2.).
O facto gerador do IRC considera-se verificado no último dia do período de tributação, com exceção dos seguintes rendimentos obtidos por não residentes que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em território português:

a) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, em que o facto gerador se considera verificado na data da transmissão;
b) Rendimentos objeto de retenção na fonte a título definitivo, em que o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de efetuar aquela;
c) Incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito considerados rendimentos obtidos em território português (veja-se atrás 2.1.2.2.), em que o facto gerador se considera verificado na data da aquisição.

2.2. Isenções

2.2.1. Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais e Segurança Social

Estão isentos de IRC, exceto no que respeita a rendimentos de capitais: o Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos e as associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas; as instituições de segurança social e as instituições de previdência referidas nos artigos 115.º e 126.º da Lei nº 32/2002, de 20 de Dezembro. Estão totalmente isentos os fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social.
Não estão isentos os rendimentos dos estabelecimentos fabris das Forças Armadas provenientes de atividades não relacionadas com a defesa e a segurança nacionais.
O Estado, atuando através da Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública – IGCP, E.P.R., está igualmente isento de IRC no que respeita a rendimentos de capitais decorrentes de operações de *"swap*", operações cambiais a prazo e operações de reporte de valores mobiliários, tal como são definidos para efeitos de IRS.

2.2.2. Pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social (IPSS)

Estão igualmente isentas de IRC as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas a estas legalmente equiparadas. Trata-se neste caso de uma isenção automática que não depende de reconhecimento.

A isenção de IRC aplica-se também às pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social, defesa do meio ambiente e interprofissionalismo agroalimentar. Estas isenções dependem, porém, de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República, que definirá a amplitude da respetiva isenção de harmonia com os objetivos prosseguidos pelas entidades em causa e as informações dos serviços.
As isenções acima indicadas não abrangem os rendimentos empresariais obtidos fora das atividades estatutárias, bem como o rendimento de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor e estão condicionadas à observância continuada de vários requisitos: exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins das entidades beneficiárias e que justificaram a isenção; afetação a estes fins de pelo menos 50% do rendimento global líquido sujeito a tributação, até ao fim do 4.º ano posterior àquele em que tiver sido obtido, salvo justo impedimento; inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários nos resultados de exploração das atividades prosseguidas.

2.2.3. Associações culturais, recreativas e desportivas

Estão também isentos de IRC os rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas obtidos por associações legalmente constituídas para o exercício dessas atividades e desde que observadas certas condições. Nunca estão abrangidos pela isenção os rendimentos de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola exercida ainda que a título acessório e nomeadamente os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo. Não obstante, há lugar a isenção do IRC sempre que os rendimentos brutos não isentos não excedam € 7 500 (nº 1 do art.º 54.º do EBF). Por outro lado, as importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra estruturas, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidos ao rendimento tributável até ao limite de 50% deste, podendo o eventual excesso ser deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento (nº 2 do art.º 54.º do EBF).

2.2.4. Entidades de navegação marítima e aérea

São também isentos de IRC os lucros realizados por entidades de navegação marítima e aérea não residentes provenientes da exploração de navios ou aeronaves, desde que esteja garantida isenção recíproca e equivalente às empresas residentes da mesma natureza.

2.2.5. Lucros e reservas colocados à disposição de não residentes

Estão isentos os lucros e reservas que uma entidade residente em território português, sujeita e não isenta, coloque à disposição de entidade que:

a) Seja residente noutro Estado-membro da União Europeia (UE), num Estado membro do Espaço Económico Europeu (EEE) que esteja vinculado à

cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da EU ou ainda num Estado com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor convenção para evitar a dupla tributação que preveja a troca de informações;

b) Esteja sujeita e não isenta do imposto referido no art.º 2º da Diretiva nº 2011/96/UE, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC, desde que, não estando situada na UE ou no EEE, a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60 % da taxa geral do IRC;
c) Detenha direta ou indiretamente uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;
d) Detenha essa participação, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à colocação à disposição.

Esta isenção é igualmente aplicável aos lucros e reservas que uma entidade residente em território português coloque à disposição de um estabelecimento estável, situado noutro Estado membro da UE ou do EEE, de uma entidade que cumpra os requisitos das alíneas a) a d) acima indicadas.

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

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

A isenção não tem lugar quando exista uma construção ou série de construções que, tendo sido realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto e finalidade de eliminar a dupla tributação sobre tais rendimentos, não seja considerada genuína, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Essa consideração como não genuína considera-se verificada na medida em que a construção ou série de construções não seja realizada por razões económicas válidas e não reflita substância económica (cf. Diretiva 2015/121/UE, do Conselho, de 27 de janeiro de 2015).

2.2.6. Juros e "*royalties*" devidos a entidades não residentes

Estão isentos de IRC os juros e "*royalties*" cujo beneficiário efetivo seja uma sociedade de outro Estado membro da União Europeia ou um estabelecimento estável situado noutro Estado membro de uma sociedade de um Estado membro,

devidos ou pagos por sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas residentes em território português ou por um estabelecimento estável aí situado de uma sociedade de outro Estado membro, desde que verificados os termos, requisitos e condições estabelecidos na Diretiva nº 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho. Esta isenção depende da verificação dos requisitos e condições seguintes:

a) As sociedades beneficiárias dos juros ou "*royalties*":
   i) Estejam sujeitas a um dos impostos sobre lucros enumerados no art.º 3º da Diretiva acima indicada, sem beneficiar de qualquer isenção e assumam uma das formas jurídicas enunciadas na lista constante do anexo a essa diretiva;
   ii) Sejam consideradas residentes de um Estado membro da União Europeia, desde que, ao abrigo das convenções destinadas a evitar a dupla tributação, não sejam consideradas, para efeitos fiscais, como residentes fora da União Europeia;
b) As sociedades intervenientes sejam associadas, o que se verifica quando uma sociedade:
   i) Detém uma participação direta de, pelo menos, 25 % no capital da outra sociedade; ou
   ii) A outra sociedade detém uma participação direta de, pelo menos, 25 % no seu capital; ou
   iii) Quando uma terceira sociedade detém uma participação direta de, pelo menos, 25 % tanto no seu capital como no capital da outra sociedade e, em qualquer dos casos, a participação seja detida de modo ininterrupto durante um período mínimo de 2 anos;
c) Quando o pagamento seja efetuado por um estabelecimento estável, os juros ou os "*royalties*" constituam encargos relativos à atividade exercida por seu intermédio e sejam dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável que lhe for imputável;
d) A sociedade a quem são efetuados os pagamentos dos juros ou "*royalties*" seja o beneficiário efetivo desses rendimentos, requisito que se considera verificado quando aufira os rendimentos por conta própria e não na qualidade de intermediária e no caso de o beneficiário efetivo ser um estabelecimento estável, o crédito, o direito ou a utilização de informações de que resultam os rendimentos estejam efetivamente relacionados com a atividade exercida por seu intermédio e constituam rendimento tributável para efeitos de determinação do lucro que lhe for imputável no Estado membro em que esteja situado.

A lei define os conceitos de juros, "*royalties*" e estabelecimento estável e enumera casos em que a isenção não é aplicável, a saber:

a) Quando a entidade beneficiária for controlada, direta ou indiretamente (em termos de maioria do capital ou dos direitos de voto) por residentes em países terceiros, exceto se for feita a prova de que a cadeia de participações não teve como objetivo principal ou um dos objetivos principais beneficiar da redução da taxa de retenção na fonte;

b) Quando existam relações especiais entre o pagador ou devedor e o beneficiário efetivo ou entre ambos e um terceiro, caso em que a não aplicação se refere ao excesso dos juros ou "*royalties*" que na ausência dessas relações especiais seria acordado.

A isenção também se aplica quando a entidade beneficiária seja residente na Confederação Suiça, nos termos e condições referidos no artigo 15º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suiça, que prevê medidas equivalentes às previstas na Diretiva nº 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros e estando verificados os requisitos e condições acima enumerados, não se verifiquem os casos que determinam a não isenção também acima enunciados.

2.2.7. Outras isenções

As isenções resultantes de acordo celebrado pelo Estado mantêm-se no IRC, nos termos da legislação ao abrigo da qual foram concedidas, com as necessárias adaptações, convertendo-se em isenções em IRC.

Existem ainda certos rendimentos que beneficiam de isenção em IRC, alguns dos quais encontram-se referidos no capítulo VII.

Quanto a cooperativas veja-se o ponto 12 no capítulo VII.

2.3. Determinação da matéria coletável

Na sequência da apresentação quadripartida da base do IRC (cf. atrás 2.1.2.1.) a matéria coletável é definida em conformidade:

a) Relativamente aos sujeitos passivos residentes que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria coletável obtém-se deduzindo ao lucro tributável (vide 2.3.1.1.) os prejuízos fiscais que forem dedutíveis (vide adiante 2.3.1.2.) e os benefícios fiscais que consistam em deduções àquele lucro;
b) Relativamente às entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, a matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável imputável a esse estabelecimento (vide 2.3.3.1.) dos seguintes montantes:
   i) Prejuízos fiscais imputáveis a esse estabelecimento estável que sejam dedutíveis bem como os anteriores à cessação de atividade por virtude de deixarem de situar-se em território português a sede e a direção efetiva, na proporção do valor de mercado dos elementos patrimoniais afetos a esse estabelecimento estável;
   ii) Benefícios eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro;
c) Relativamente às entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria coletável obtém-se deduzindo ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, dos gastos comuns e outros imputáveis, nos termos da lei, aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos e dos

montantes correspondentes a benefícios eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento;

d) Quanto às entidades não residentes que obtenham em território português rendimento não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, a matéria coletável é constituída pelos rendimentos das várias categorias e bem assim pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

2.3.1. Sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

2.3.1.1. Lucro tributável

2.3.1.1.1. Regras gerais

O *lucro tributável* é determinado com base no lucro do exercício e este consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, embora suscetível de correções nos termos do Código, que tanto se podem operar nos gastos, nos rendimentos ou nas variações patrimoniais positivas e negativas (ver esquema geral de determinação do IRC).

Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime da *periodização económica.*

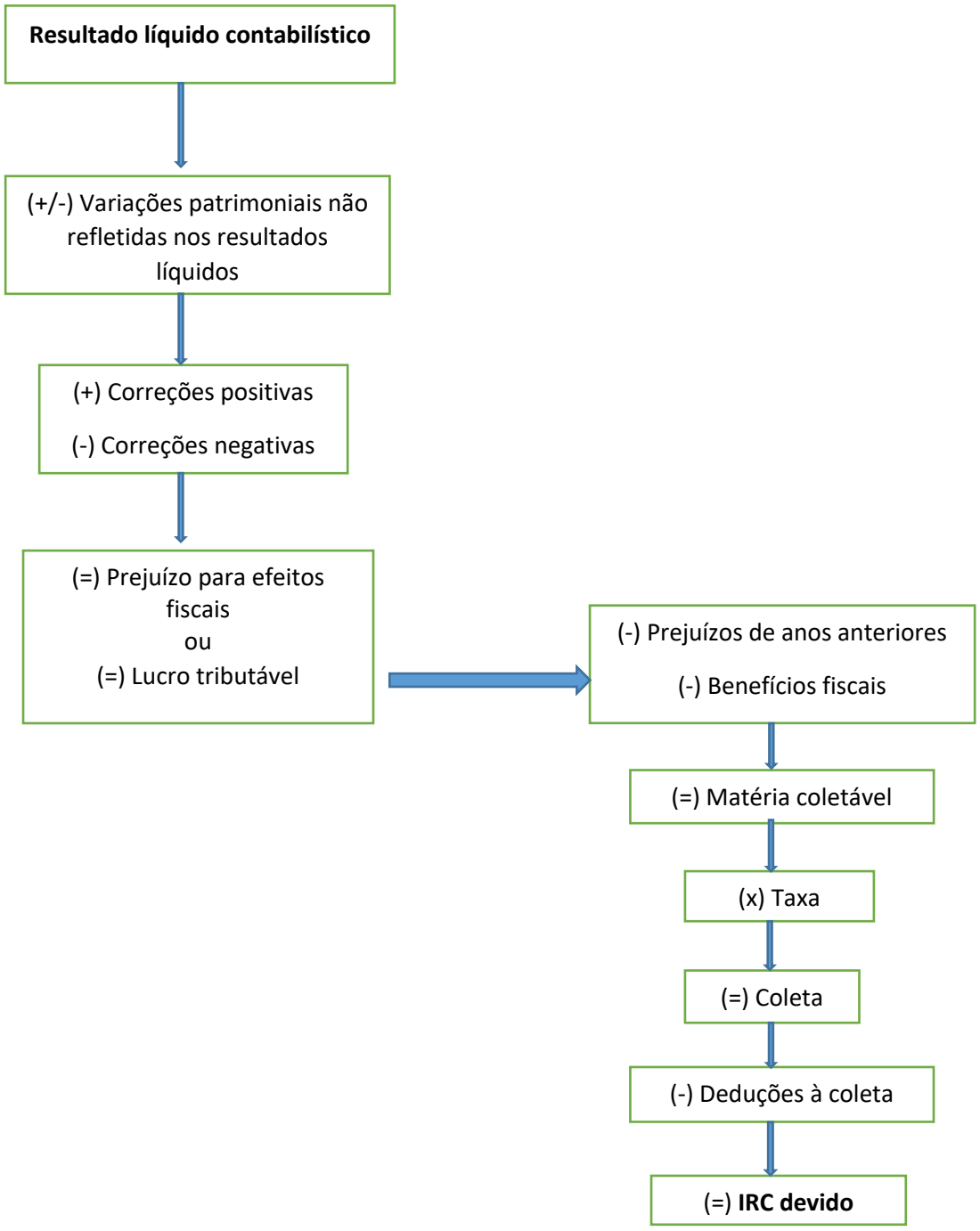
Para o efeito, segue-se, como regra, o *princípio da realização*, que associa a imputação, com algumas exceções, ao momento em que ocorre a correspondente transação, enunciando a lei fiscal quando tal se verifica no caso de vendas e prestações de serviços, réditos que são considerados pela quantia nominal da contraprestação, o que também se verifica quanto a inventários e a fornecimentos e serviços externos[27].

Em casos excecionais acolhe-se, porém, o modelo do *justo valor,* o que se verifica no caso de instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados (desde que tratando-se de instrumentos de capital próprio tenham um preço formado num mercado regulamentado e a participação seja inferior a 5 % do respetivo capital social) e bem assim no caso de alguns instrumentos financeiros derivados e ativos biológicos consumíveis que não respeitem a explorações silvícolas plurianuais.

Importa também ter em conta que as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

[27] Decorre da exigência de realização que não se consideram quaisquer componentes positivas ou negativas derivadas da adoção do *método da equivalência patrimonial* ou, no caso de empreendimentos conjuntos, do *método da consolidação proporcional.*

ESQUEMA GERAL DE DETERMINAÇÃO DO IRC



Dado que as componentes positivas e negativas do lucro tributável são determinadas com base na contabilidade, com as correções enunciadas na lei – o chamado sistema de dependência parcial da fiscalidade em relação à contabilidade - e assentando a determinação desse lucro na teoria do balanço, o mesmo é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período (dado pela diferença entre rendimentos e ganhos e gastos e perdas) e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período.

A lei define os quatro conceitos principais, começando pelo de *rendimentos e ganhos*, que são os resultantes de operações de qualquer natureza, quer em consequência da atividade normal quer decorrentes de uma atividade ocasional ou meramente acessória. Como aliás resulta da enumeração a título exemplificativo que é feita, são, assim, abrangidos não só os rendimentos derivados da exploração da empresa mas também mais-valias realizadas, dividendos, juros, indemnizações, etc. e bem assim os ajustamentos de justo valor acima referidos.
Outro conceito é o de *variações patrimoniais positivas,* que são as que fazem aumentar o património da empresa sem reflexo nas contas de resultados. Dessas variações excluem-se, porém, as entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações ou quotas, a cobertura de prejuízos feita pelos titulares de capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente; as mais-valias potenciais ou latentes; as contribuições, incluindo a participação nas perdas, do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota; as relativas a impostos sobre o rendimento; e o aumento de capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.
Os *gastos ou perdas* que podem ser deduzidos são todos os incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Esses gastos devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito. Acresce que, quanto a gastos com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo deve conter, pelo menos, os elementos referidos na lei e quando o fornecedor dos bens e serviços esteja obrigado a emitir fatura ou documento legalmente equivalente para efeitos de IVA, o correspondente documento comprovativo deve obrigatoriamente assumir essa forma. A lei apresenta, também a título exemplificativo, os gastos ou perdas que podem ser deduzidos, que incluem os encargos relacionados com a atividade normal da empresa, os gastos de natureza administrativa e financeira, as depreciações e amortizações, as imparidades e provisões, as menos-valias realizadas, as reduções de justo valor que sejam dedutíveis, etc.[28]. No entanto, há determinados gastos que a lei considera expressamente como não dedutíveis (veja-se adiante os pontos 2.3.1.1.10 e 2.3.1.1.11).
As *variações patrimoniais negativas* são as que diminuem o valor do património e não se encontram refletidas no resultado líquido do exercício. Excluem-se, porém, as liberalidades ou as diminuições patrimoniais não relacionadas com a atividade do contribuinte, as menos-valias potenciais ou latentes; as saídas em dinheiro ou em espécie a favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do

[28] É de referir que os gastos respeitantes a ações preferenciais sem voto classificadas como passivo financeiro de acordo com a normalização contabilística em vigor, incluindo os gastos com a sua emissão, são atualmente dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável da entidade emitente, pelo que, no sócio, não lhes é aplicável o regime dos dividendos distribuídos.

mesmo ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação[29]; as prestações do associante ao associado no âmbito da associação em participação; as relativas a impostos sobre o rendimento; a diminuição de capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.

Os subsídios relacionados com ativos não correntes entram para a formação do lucro tributável à medida que as respetivas depreciações ou amortizações forem praticadas, não podendo, porém, a parte tributável anualmente ser inferior à quota mínima de depreciação ou amortização que corresponder ao respetivo bem.

2.3.1.1.2 Valorimetria dos inventários

Os *critérios valorimétricos dos inventários* a adotar para efeitos de determinação do resultado do exercício são os que resultarem da aplicação dos seguintes critérios: custos efetivos de aquisição ou de produção, custos padrões, preços de venda deduzidos da margem normal de lucro, preços de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluídos os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado.

O critério do preço de venda deduzido da margem normal de lucro só é aceite nos sectores de atividade em que o cálculo do custo de aquisição ou do custo de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda. Para este efeito, são havidos por preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pela empresa ou ainda os que, no termo do exercício, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

A Autoridade Tributária e Aduaneira pode autorizar, a solicitação do sujeito passivo, a utilização de métodos diferentes dos acima indicados, desde que se evidenciem os critérios e as razões que os justificam.

Os critérios adotados para a mensuração dos inventários devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação, salvo razões de natureza económica ou técnica que justifiquem a mudança, aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

[29] Porém, concorrem para a determinação do lucro tributável, nas mesmas condições definidas para os gastos e perdas, as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação relativas à distribuição de rendimentos de instrumentos de fundos próprios adicionais de nível 1 ou de nível 2 que cumpram os requisitos previstos no Regulamento (UE) nº 575/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013 (Requisitos prudenciais para as instituições de crédito e empresas de investimento), desde que não atribuam ao respetivo titular o direito a receber dividendos ou direitos de voto em assembleia geral de acionistas e não sejam convertíveis em partes sociais.

2.3.1.1.3. Imparidades

Imparidades em inventários

São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele. O valor realizável líquido corresponde ao preço de venda estimado deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.
No caso da atividade editorial estão previstas na lei regras especiais.
As reversões, parciais ou totais, das perdas por imparidade concorrem para a formação do lucro tributável.

Imparidades em dívidas a receber

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período ou em períodos de tributação anteriores:

a) As relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, que no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;
b) As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros;
c) As constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Banco de Portugal, de carácter genérico e abstrato, pelas entidades sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da União Europeia, destinadas à cobertura de risco específico de crédito, de risco-país e para menos-valias de títulos e outras aplicações.

A *perda por imparidade relativa a créditos de cobrança duvidosa* pode atingir 100% do valor do crédito quando o devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial nos termos legais aplicáveis ou ainda quando o crédito tenha sido reclamado judicialmente ou em tribunal arbitral. Nos restantes casos o valor acumulado da perda por imparidade é função da mora da cobrança (meses decorridos após o vencimento) e pode atingir 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses, 50% para créditos em mora entre 12 e 18 meses, 75% para créditos em mora entre 18 e 24 meses e 100% para créditos em mora há mais de 24 meses. Nunca são, porém, de cobrança duvidosa os créditos sobre o Estado e outras entidades públicas ou em que estas entidades tenham prestado aval, os créditos cobertos por seguro ou garantia real e, em certas condições, os créditos sobre empresas participantes (e membros dos seus órgãos sociais) e participadas.
Quanto às *perdas por imparidades e outras correções de valor do sector bancário,* o montante anual acumulado para risco específico de crédito (cf. Decreto Regulamentar n.º 19/2015, de 30/12) não pode ultrapassar o valor que corresponder à aplicação dos limites mínimos obrigatórios por força dos avisos e instruções emanados da entidade de supervisão, destinando-se à cobertura do risco de incobrabilidade dos créditos resultantes da atividade normal, não abrangendo os

créditos excluídos pelas normas emanadas da entidade de supervisão e ainda os seguintes:

a) Os créditos em que Estado, Regiões Autónomas, autarquias e outras entidades públicas tenham prestado aval;
b) Os créditos cobertos por direitos reais sobre bens imóveis;
c) Os créditos garantidos por contratos de seguro de crédito ou caução, com exceção da importância correspondente à percentagem do descoberto obrigatório;
d) Os créditos nas condições previstas nas alíneas c) e d) do nº 3 do art.º 28º-B do Código do IRC.

As relativas a menos-valias de aplicações devem corresponder ao total das diferenças entre o custo das aplicações decorrentes da recuperação de créditos resultantes da atividade normal e o respetivo valor de mercado, quanto este for inferior àquele.

Imparidades em ativos não correntes

Podem também ser aceites como perdas por imparidade pela administração fiscal, mediante exposição devidamente fundamentada a apresentar no prazo definido na lei, as desvalorizações excecionais dos ativos acima referidos provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, designadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excecionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal. As perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo ou até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar a transmissão, abate físico, abandono, desmantelamento ou inutilização do mesmo.

2.3.1.1.4. Depreciações e amortizações

As *depreciações e amortizações* do exercício são aceites como gastos dentro das condições fixadas no Código, determinando-se as quotas anuais de acordo com o método das quotas constantes (ou da linha reta), das quotas decrescentes ou de outros métodos, que terão de ser autorizados pela Autoridade Tributária e Aduaneira quando deles resultem quotas de depreciação e amortização superiores às possíveis naqueles dois métodos.

As taxas máximas aceites no método das quotas constantes são as que constam do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro (e, quanto aos elementos adquiridos antes de 1989, as taxas da Portaria n.º 737/81, de 29 de agosto) que se aplicam aos seguintes valores:

a) Custo de aquisição ou de produção;
b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de caráter fiscal[30];

[30] O Decreto-Lei nº 66/2016, de 3/11, estabeleceu, para efeitos fiscais, um regime facultativo de reavaliação do ativo fixo tangível e propriedades de investimento, para os sujeitos passivos de IRC ou do IRS com contabilidade organizada. São abrangidos apenas os ativos, com as exceções previstas na lei (v.g., elementos cujo custo de aquisição ou de produção não exceda € 15 000), cujo período de vida útil remanescente seja igual ou superior a cinco anos ou 60 meses, desde que existentes e em utilização na data a que se reporta a reavaliação. Esta data é, em regra, 31/12/2015, sendo a reavaliação feita pela aplicação dos coeficientes de atualização constantes da Portaria nº 400/2015, de 6/11. No caso de elementos já totalmente depreciados ou amortizados, há lugar a correção das depreciações ou amortizações acumuladas atualizadas em

c) Valor de mercado, à data do reconhecimento inicial, para os bens objeto de avaliação para esse efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção.

Para efeitos de determinar o valor depreciável:

i) Não são consideradas as despesas de desmantelamento; e
ii) Deduz-se o valor residual.

As taxas máximas mais comuns aplicáveis aos elementos adquiridos em estado de novo, de acordo com o método das quotas constantes, são as seguintes (em %):

- Edifícios:
  Habitacionais, comerciais e administrativos 2
  Industriais 5
- Máquinas - ferramentas ..... ……12,5 - 20
  (quando não seja fixada taxa diferente)
- Computadores 33,33
- Veículos ligeiros 25
- Veículos pesados de mercadorias 20
- Mobiliário diverso 12,5

As taxas de depreciação de bens adquiridos em estado de uso, de componentes, de grandes reparações e beneficiações ou de benfeitorias de elementos do ativo sujeitos a deperecimento são calculadas com base no respetivo período de vida útil esperada.

As quotas decrescentes, quando possíveis nos termos da lei, (ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo e que não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas não afetas a serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas ao exercício da atividade normal da empresa sua proprietária e mobiliário e equipamentos sociais) resultam da aplicação ao valor contabilístico que, em cada exercício, ainda não tenha sido depreciado, das taxas de depreciação praticadas segundo o método das quotas constantes corrigidas pelos seguintes coeficientes: 1,5, se o período de vida útil do elemento é inferior a cinco anos; 2, se o período de vida útil do elemento é cinco ou seis anos; 2,5, se o período de vida útil do elemento é superior a seis anos.

Porém, nos casos em que, nos exercícios já decorridos de vida útil de um ativo fixo tangível, não tenha sido praticada pelo método das quotas decrescentes uma depreciação inferior à atrás indicada, quando a quota anual de depreciação desse elemento de acordo com essa metodologia for inferior, num dado exercício, à que resulta do valor da divisão do valor pendente de depreciação pelo número de anos de vida útil que restam ao elemento a contar do início desse exercício, poderá ser

função do período adicional de utilização futura. O valor líquido de cada elemento reavaliado, assim apurado, não pode exceder o valor de mercado do elemento em causa à data da reavaliação. As depreciações ou amortizações dos elementos reavaliados são aceites para efeitos fiscais a partir de 2018, podendo ser majoradas, nos termos definidos na lei, entre 3% e 7% conforme a situação do sujeito passivo em termos de escalões de derrama estadual. Acresce, relativamente a elementos reavaliados cujo período de vida útil remanescente seja superior a oito anos à data a que se reporta a reavaliação, a possibilidade de amortizar ou depreciar, à taxa anual de 12,5 %, a parte do valor fiscal que corresponda ao incremento de valor resultante da reavaliação. Entretanto, a reserva de reavaliação resultante de todo este processo está sujeita a uma tributação autónoma especial, equivalente a 14 % do seu valor, a pagar, em partes iguais, até 15 de dezembro dos anos de 2016, 2017 e 2018.

aceite como custo até ao termo dessa vida útil uma depreciação de valor correspondente ao quociente daquela divisão.
Existe uma depreciação e amortização mínima que é sempre igual a 50% da máxima aplicável de acordo com o método das quotas constantes, podendo ser praticadas quotas inferiores quando objeto de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira, na qual se identifiquem as quotas a praticar e as razões que justificam a respetiva utilização.
As depreciações ou amortizações dos bens objeto de locação financeira são gastos do período de tributação dos respetivos locatários de acordo com o regime fiscal geral aplicável. No caso de entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador, seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário não há lugar ao apuramento de qualquer resultado em consequência dessa entrega, continuando o bem a ser depreciado ou amortizado para efeitos fiscais pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então.
As despesas com projetos de desenvolvimento poderão ser consideradas como gasto final no exercício em que sejam suportadas. Também os elementos do ativo sujeitos a deperecimento cujos valores unitários não ultrapassem € 1000 podem ser aceites como gasto num só exercício, exceto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.
No entanto, não são aceites como gastos as depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos (que, na falta de outro critério, é igual a 25% do valor global) ou na não sujeita a deperecimento, as praticadas para além do período máximo de vida útil e as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao valor de aquisição ou ao valor de reavaliação que exceda o montante fixado em portaria governamental (ver abaixo) bem como as dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afetos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal da empresa sua proprietária.
Através da Portaria nº 467/2010, de 7/7, foram fixados os seguintes limites (em euros) quanto ao custo de aquisição ou valor de reavaliação de viaturas ligeiras ou mistas adquiridas em períodos de tributação iniciados ou após as datas que vão indicadas:

Datas de aquisição nos períodos	Veículos movidos exclusivamente a energia elétrica	Outros veículos
Iniciados em ou após 1/1/2010	40 000	
Iniciados em ou após 1/1/2011	45 000	30 000
Iniciados em ou após 1/1/2012	50 000	25 000
Iniciados em ou após 1/1/2015	62 500	25 000-50 000*

*Veículos híbridos *plug-in* – 50 000
Veículos movidos a gaz de petróleo liquefeito ou gaz natural veicular – 37 500
Outros veículos – 25 000

As depreciações e amortizações que não sejam aceites como gastos fiscais no período em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas permitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes se não excederem as quotas máximas permitidas fiscalmente.

2.3.1.1.5. Provisões

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes *provisões***:**

a) 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 gastos do período de tributação;
b) As que se destinarem a ocorrer a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;
c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstrato, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;
d) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extrativas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável e após a cessação desta.

O montante anual das *provisões para garantias a clientes* é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nos mesmos períodos.

O montante anual acumulado das *provisões técnicas do sector segurador* não devem ultrapassar os valores mínimos que resultem da aplicação das normas emanadas da entidade de supervisão.

A *provisão para a reparação de danos de caráter ambiental* corresponderá ao valor que resulta da divisão dos encargos estimados com essa reparação dos locais afetos à exploração, de acordo com o plano previsional de encerramento da exploração a elaborar nos termos definidos na lei, pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos, devendo para o efeito ser constituído um fundo, representado por investimentos financeiros, de montante equivalente ao saldo acumulado da provisão. A constituição deste fundo pode ser dispensada caso seja prestada caução nos termos legalmente definidos. A provisão terá de ser aplicada na cobertura dos encargos a que se destina até ao fim do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração.

2.3.1.1.6. Créditos incobráveis

Os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação, quando não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente, nas seguintes situações:

a) Em processos de execução, após o registo;
b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caráter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos ou, quando exista, homologação do plano objeto da deliberação prevista no art.º 156º do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas;
c) Em processo especial de revitalização após homologação do plano de recuperação pelo juiz;
d) Nos termos previstos no SIREVE, após celebração de acordo;
e) No âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais, após decisão arbitral;
f) Nos termos do regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais, quando os créditos se encontrem prescritos e o seu valor não ultrapasse € 750.

2.3.1.1.7. Realizações de utilidade social

São igualmente aceites como gastos do período de tributação os 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 Autoridade Tributária e Aduaneira, feitas
em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e seus 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. Incluem-se nas realizações de utilidade social os gastos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal do sujeito passivo.

Se os referidos gastos se reportarem à instalação e manutenção de creches, lactários e jardins-de-infância, são imputados, para efeitos da determinação da base tributável, mais 40% da quantia efetivamente despendida.

A este título são também aceites como gastos do período de tributação até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários (25% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da Segurança Social) os suportados com:

a) Contratos de seguros de doença ou saúde 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, benefício de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência, a favor dos trabalhadores da empresa;
b) Contratos de seguros de doença ou saúde em benefício dos trabalhadores, reformados ou respetivos familiares.

No entanto, para o efeito há que observar determinadas condições definidas na lei, designadamente a generalidade de aplicação dos benefícios em termos de trabalhadores abrangidos, a objetividade e identidade do critério usado para fazer beneficiar todos os trabalhadores, o pagamento sob a forma de prestação pecuniária mensal vitalícia de pelo menos 2/3 dos benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência, a observância das disposições do regime legal da pré-reforma e do regime geral de segurança social em termos de idade e de titulares dos direitos às correspondentes prestações, sem prejuízo de regimes especiais. Para o limite indicado de 15% e 25% não são considerados os valores atuais dos encargos com pensionistas já existentes na empresa à data da celebração do contrato de seguro ou da integração em esquemas complementares de segurança social previstos na respetiva legislação.

Existe ainda um regime transitório destinado a contemplar a cobertura de responsabilidades em 31 de Dezembro do ano anterior ao da celebração do contrato de seguro ou similar, por tempo de serviço anterior a essa data.

Por outro lado, as contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com pensões, quando efetuadas em consequência de alteração dos pressupostos atuariais 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 efetuadas, num prazo máximo de cinco, contado daquele em que se verificou a alteração dos pressupostos atuariais ou a transferência de responsabilidades;
b) Na parte em que não excedam o montante acumulado das diferenças entre os valores dos limites de 15% ou 25%, conforme os casos, 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 atuariais e os valores das contribuições efetuadas e aceites como custos em cada um desses exercícios.

Para efeitos do referido em b) não são consideradas, no entanto, 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 efetuadas para cobertura de responsabilidades com pensionistas nos termos antes indicados.

2.3.1.1.8. Quotizações e donativos

É considerado gasto do período de tributação o valor correspondente a 150% do total das *quotizações pagas* pelos associados a favor das *associações empresariais* em conformidade com os estatutos, não podendo esse montante exceder 2‰ do volume de negócios respetivo (artº 44º do Código do IRC).

Nos termos do Estatuto dos Benefícios Fiscais - EBF (art.º 62º) são considerados gastos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os *donativos*[31] concedidos às seguintes entidades:

a) Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
b) Associações de municípios e de freguesias;
c) Fundações em que o Estado, as regiões autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;
d) Fundações de natureza exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social, relativamente à sua dotação inicial, estando sujeitos a reconhecimento por despacho do Ministro das Finanças e da tutela esses donativos, nos termos da lei.

Estes donativos são considerados gastos em valor correspondente a 140% do respetivo total quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social, a 120% se destinados exclusivamente a fins de carácter ambiental, desportivo e educacional ou a 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objetivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.

Quanto ao *mecenato social* são considerados gastos ou perdas do exercício, até ao limite de 8‰ do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às seguintes entidades:

a) Instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas legalmente equiparadas;
b) Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social;
c) Centros de desporto organizados nos termos dos estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de atividades de natureza social do âmbito daquelas entidades;
d) Organizações não governamentais (ONG) cujo objeto estatutário se destina essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis e organizações não governamentais para o desenvolvimento;
e) Outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto dos Ministros das Finanças e dos Negócios Estrangeiros.

[31] No EBF (artº 61º) define-se donativos, para efeitos fiscais, como entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, previstas na lei, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

Os donativos inseridos no mecenato social são levados a gastos em valor correspondente a 130% do respetivo total ou a 140% no caso de se destinarem a custear as seguintes medidas:

a) Apoio à infância ou à terceira idade;
b) Apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos;
c) Promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento social de inserção, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adotadas no contexto do mercado social de emprego.

Relativamente ao *mecenato familiar* são considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8‰ do volume de vendas ou dos serviços prestados, em valor correspondente a 150% do respetivo total os donativos concedidos ao Estado e entidades equiparadas para efeitos de mecenato e às entidades elegíveis para feitos de mecenato social, nos termos atrás indicados, que se destinem a custear as seguintes medidas:

a) Apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim;
b) Apoio a meios de informação, de aconselhamento, encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil;
c) Apoio, acolhimento, ajuda humana e social a mães solteiras;
d) Apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situação de risco ou vítimas de abandono;
e) Ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação sócio económica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança;
f) Apoio à criação de infra estruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a atividade profissional dos pais.

No tocante ao *mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional*, são considerados gastos ou perdas do exercício, até ao limite de 6‰ do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às seguintes entidades:

a) Institutos, fundações e associações que prossigam atividades de investigação, exceto as de natureza científica e de defesa do património histórico-cultural e do ambiente;
b) Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais;
c) Organizações não governamentais de ambiente (ONGA);
d) Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, pessoas coletivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva;
e) Associações promotoras do desporto e as associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objeto o fomento e a prática de atividades desportivas, com exceção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional;

f) Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), com exceção dos donativos abrangidos pelo mecenato social;
g) Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas, creches, lactários e jardins de infância legalmente reconhecidos pelo ministério competente;
h) Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros;

As entidades mencionadas nas alíneas a), e) e g) devem obter junto do ministro da tutela previamente à obtenção dos donativos, a declaração do seu enquadramento para efeitos deste regime fiscal.

Os donativos integrados no mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional são levados a gastos em valor correspondente a 120% do respetivo total ou a 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objetivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos, ou a 140 % do seu valor quando atribuídos a creches, lactários e jardins de infância previstos na alínea g) acima.

Quanto a *donativos a organismos associativos* são considerados gastos ou perdas do exercício, até ao limite de 1‰ do volume de vendas ou dos serviços prestados no exercício da atividade comercial, industrial ou agrícola, as importâncias atribuídas pelos associados aos respetivos organismos associativos a que pertençam, com vista à satisfação dos seus fins estatutários.

A dedução a efetuar relativamente aos mecenatos social, familiar, cultural, ambiental, desportivo e educacional e a donativos a organismos associativos não pode ultrapassar na sua globalidade 8 por mil do volume de vendas ou de serviços prestados realizados pela empresa no exercício.

Quanto ao *mecenato científico* (artº 62º-A do EBF[32])**,** são considerados gastos ou perdas do exercício em valor correspondente a 130% do respetivo total, os donativos concedidos a instituições científicas ou, no âmbito de atividades de divulgação científica ou de demonstração de resultados de investigação e desenvolvimento tecnológico, a outras entidades, umas e outras definidas na lei, pertencentes:

a) Ao Estado, às Regiões Autónomas e autarquias locais e a qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
b) A associações de municípios e freguesias;
c) A fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial.

São igualmente considerados gastos ou perdas do exercício, até ao limite de 8‰ do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 130**%,** os donativos atribuídos às entidades acima indicadas de natureza privada (desde que obtida a acreditação nos termos da lei).

[32] Este benefício caducou em 31.12.2016, tendo sido divulgado que será prorrogado para o exercício de 2017.

Os donativos indicados são considerados gastos em 140% do seu valor quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais que fixem objetivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.
No caso de donativos em espécie considera-se que o valor dos bens é o respetivo valor fiscal no exercício em que foram doados; no caso de mecenato de recursos humanos, o valor da cedência de um investigador ou especialista é o valor dos encargos despendidos pela entidade patronal com a sua remuneração, incluindo contribuições para a segurança social.
No tocante especificamente ao *mecenato cultural* (artº 62º-B do EBF)**,** são considerados gastos ou perdas do exercício em valor correspondente a 130% do respetivo total, os donativos concedidos às entidades beneficiárias definidas na lei, pertencentes:

a) Ao Estado, às Regiões Autónomas e autarquias locais e a qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
b) A associações de municípios e freguesias;
c) A fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial.

São igualmente considerados gastos ou perdas do exercício, até ao limite de 8‰ do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 130**%,** os donativos atribuídos a entidades beneficiárias de natureza privada (desde que obtida a acreditação nos termos da lei).
Os donativos indicados são considerados gastos em 140% do seu valor quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais que fixem objetivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.
Consideram-se entidades beneficiárias, além designadamente do Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais e outras pessoas coletivas de direito público, entidades sem fins lucrativos que desenvolvam ações no âmbito do teatro, da ópera, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, audiovisual e literária, cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam atividades de natureza ou interesse cultural, nomeadamente de defesa do património histórico-cultural material e imaterial, entidades detentoras ou responsáveis por museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais, centros de cultura organizados nos termos dos Estatutos do INATEL, organismos públicos de produção artística responsáveis pela promoção de projetos relevantes de serviço público nas áreas do teatro, música, ópera e bailado.
Quanto a donativos em espécie ou ao mecenato de recursos humanos aplicam-se as regras acima indicadas quanto ao mecenato científico.

2.3.1.1.9. Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis

Quanto aos ativos intangíveis que não tenham uma vigência temporal limitada (e que, por isso, não são suscetíveis de amortização) aceita-se que seja considerado como gasto o respetivo custo de aquisição repartido por 20 períodos de tributação, desde que reconhecidos autonomamente na contabilidade e respeitem a:

a) Elementos da propriedade industrial, tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos e outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso;
b) *Goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais.

Este regime, no entanto, não é aplicável aos ativos intangíveis adquiridos no âmbito de operações de reestruturação a que se aplique o regime de neutralidade fiscal (art.º 74º do Código do IRC), ao *goodwill* respeitante a participações sociais e aos ativos adquiridos a entidades localizadas em território com regime fiscal claramente mais favorável contante da lista aprovada a esse respeito.

Quanto às propriedades de investimento e aos ativos biológicos não consumíveis, ainda que subsequentemente valorizados a justo valor (que não é relevante nesses casos para efeitos fiscais), aceita-se como gasto fiscal, o valor correspondente à quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite se esse ativo permanecesse valorizado ao custo de aquisição.

2.3.1.1.10. Limitações à dedução de gastos de financiamento

De modo a combater a subcapitalização das empresas e consequente recurso excessivo ao endividamento, os gastos de financiamento líquidos só concorrem para a determinação do lucro tributável até ao maior dos seguintes limites:

a) € 1 000 000; ou
b) 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos[33].

Os gastos de financiamento líquidos não dedutíveis devido à aplicação destes limites podem ainda ser considerados na determinação do lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, após os gastos de financiamento líquidos desse mesmo período, dentro dos referidos limites. Mas, caso o limite de 30 % não seja atingido num determinado período, a parte não utilizada acresce ao referido limite, até ao quinto período de tributação posterior.

A presente limitação aplica-se também aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, com as necessárias adaptações, mas não se aplica às entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal, às sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras ou empresas de seguros, e às sociedades de titularização de créditos constituídas nos termos do Decreto-Lei nº 453/99, de 5 de novembro.

Para efeitos desta limitação, consideram-se gastos de financiamento líquidos as importâncias devidas ou associadas à remuneração de capitais alheios, designadamente juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazos, juros de obrigações e outros títulos assimilados, amortizações de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos, amortizações de custos acessórios incorridos em ligação com a obtenção de empréstimos, encargos financeiros relativos a locações financeiras, bem como as diferenças de câmbio

[33] Existe, porém, uma disposição transitória segundo a qual no período entre 2014 e 2017, este limite é de 60 % em 2014, 50 % em 2015, 40 % em 2016 e 30 % em 2017. O limite é, porém, reduzido para 25 % quando o sujeito passivo beneficiar da dedução relativa à remuneração convencional do capital social (veja-se adiante VII.5.1.)

provenientes de empréstimos em moeda estrangeira, deduzidos dos rendimentos de idêntica natureza.

Por outro lado, o resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos é o apurado na contabilidade, corrigido de:

a) Ganhos e perdas resultantes de alterações de justo valor que não concorram para a determinação do lucro tributável;
b) Imparidades e reversões de investimentos não depreciáveis ou amortizáveis;
c) Ganhos e perdas resultantes da aplicação do método da equivalência patrimonial ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional;
d) Rendimentos ou gastos relativos a partes de capital às quais seja aplicável o regime de *participation exemption* (artºs 51º e 51º-C do Código do IRC);
e) Rendimentos ou gastos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português relativamente aos quais seja exercida a opção de não consideração para efeitos de determinação do lucro tributável (nº1 do artº 54º-A do Código do IRC);
f) A contribuição extraordinária sobre o setor energético.

Existem regras especificas para os casos em que seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

2.3.1.1.11. Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação (art.º 23º-A.º do Código do IRC):

a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer impostos que direta ou indiretamente incidem sobre os lucros;
b) As despesas não documentadas e os encargos cuja documentação não cumpra os requisitos estabelecidos na lei fiscal e bem assim os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente pela administração fiscal;
c) As despesas ilícitas;
d) As multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade;
e) Os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros e que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar;
f) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;
g) As ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal, não faturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os

respetivos locais, tempo de permanência e objetivo, e, no caso de deslocação em viatura própria, do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja tributação em IRS na esfera do respetivo beneficiário;

h) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações que não sejam aceites como custo;
i) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou são por eles utilizadas em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;
j) Os encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros que não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo;
k) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, exceto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável, ainda não aceite como gasto;
l) 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 definida para o efeito em portaria governamental (nos termos da Portaria n.º 279/2014, de 4 de Março, essa taxa anual corresponde à taxa Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida de um "spread" de 2%, mas quando se trate de suprimentos e outros empréstimos feitos a pequenas e médias empresas esse "spread" é de 6 %);
m) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais da empresa e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;
n) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de, pelo menos, 1 % do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam;
o) A contribuição sobre o sector bancário e a contribuição extraordinária sobre o setor energético;
p) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a entidades residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, a que se referem os n.os 1 ou 5 do artº 63º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliada, salvo se o sujeito passivo puder provar que as mesmas correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um

carácter anormal ou um montante exagerado; idêntico regime é aplicável relativamente às importâncias indiretamente pagas ou devidas, a qualquer título, àquelas entidades quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino, presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais nos termos definidos na lei fiscal entre o sujeito passivo e essas entidades ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que proceda ao pagamento às mesmas.

Não concorrem ainda para a formação do lucro tributável:

i) As menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio na parte de valor que corresponda a lucros ou reservas distribuídos ou a mais valias realizadas que tenham beneficiado nesse período ou nos 4 anos anteriores de dedução (artºs 51º e 51º-C do Código do IRC) ou de crédito de imposto (artº 91º-A do mesmo Código);
ii) Os gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades com residência ou domicílio em território com regime fiscal mais favorável constante de lista aprovada em portaria.

Tratando-se de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal há ainda que ter em conta o número máximo de veículos e o respetivo valor relativo a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas fixado pela Portaria n.º 1041/2001, de 28 de Agosto.

2.3.1.1.12. Mais-valias e menos-valias realizadas

As *mais-valias e as menos-valias realizadas* estão sujeitas a um regime especial, considerando-se como tais os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, e bem assim os decorrentes de sinistros ou os resultantes de afetação permanente à atividade exercida, respeitantes a:

a) Ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda;
b) Investimentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor[34].

As mais valias e as menos valias são dadas pela diferença entre o valor de realização líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição deduzido das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas na lei fiscal e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal quanto a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (artº 45º-A do CIRC), sem prejuízo do disposto na parte final do nº 3 do art.º 31º-A do CIRC (depreciação e amortização mínima). O valor de aquisição assim corrigido é atualizado pelos coeficientes de desvalorização da moeda publicados anualmente por portaria do Ministro das Finanças, desde que tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição. A correção

[34] Sobre mais valias e menos valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais e outros instrumentos de capital próprio a elas associadas veja-se adiante o ponto 2.3.1.1.13.

monetária não é aplicável aos instrumentos financeiros, salvo quanto a partes de capital.
Assim, as mais-valias e menos-valias fiscais (MVF) são dadas geralmente por:

$$MVF = (VR-ER) - (VA-DAF-PIC-VGF) \times C$$

sendo:

- VR, o valor de realização;
- ER, os encargos inerentes à realização;
- VA, o valor de aquisição;
- DAF o somatório das depreciações ou amortizações aceites como gastos para efeitos ficais (que têm, pelo menos, de corresponder às quotas mínimas);
- PIC, as perdas por imparidade e outras correções de valor aceites fiscalmente;
- VGF, os valores reconhecidos como gasto fiscal no caso de ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis; e
- C, o coeficiente de desvalorização da moeda.

A lei fiscal estabelece o que se considera para este efeito como transmissão onerosa e valor de realização, bem como datas de aquisição das partes de capital.
Não concorrem para a formação do lucro tributável os ganhos ou perdas com a transmissão de ações ou partes sociais cuja aquisição tenha ocorrido antes da entrada em vigor do CIRC (art.º 18.º-A do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro).
Não se consideram mais-valias ou menos-valias os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objeto de locação financeira bem como os resultados obtidos na transmissão onerosa, ou na afetação permanente, de títulos de dívida cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, pela diferença entre o valor de reembolso ou de amortização e o preço de emissão, primeira colocação ou endosso.
A Portaria nº 400/2015, de 6 de novembro e a Portaria nº 316/2016, de 14 de dezembro, contêm os coeficientes de desvalorização da moeda para efeitos de determinação da matéria coletável do IRC (e do IRS), a aplicar aos bens e direitos alienados, respetivamente, em 2015 e 2016 que nos termos daqueles artigos devam ser atualizados (veja-se página seguinte).
Para a determinação do lucro tributável há ainda que ter em conta o regime de reinvestimento do valor de realização aquando do apuramento de mais-valias nas condições seguintes:

Reinvestimento de valores de realização

A diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, realizadas mediante a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, sempre que, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização correspondente à

totalidade dos referidos ativos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, com exceção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou de IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no nº 4 do artº 63º do Código do IRC.

Os bens em que seja reinvestido o valor de realização devem ser detidos por período não inferior a um ano contado do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização.

Se o reinvestimento for parcial este regime é aplicável à parte proporcional que lhe corresponder.

No caso do reinvestimento se não concretizar até ao fim do segundo exercício posterior ao da realização, considerar-se-á como proveito ou ganho desse exercício a parte da diferença ainda não incluída no lucro tributável, acrescida de 15%.

O regime de reinvestimento não é aplicável:

a) Aos ativos intangíveis adquiridos ou alienados a entidades com as quais existam relações especiais nos termos definidos no Código do IRC;
b) Às mais e menos-valias realizadas pelas sociedades fundidas, cindidas ou contribuidoras no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, bem como às mais e menos-valias realizadas na afetação permanente de bens a fins alheios à atividade exercida pelo sujeito passivo ou realizadas pelas sociedades em liquidação;
c) Às propriedades de investimento, ainda que reconhecidas na contabilidade como ativo fixo tangível.

Coeficientes de desvalorização da moeda

Coeficientes da Portaria 400/2015		**Coeficientes da Portaria 316/2016**	
Anos	**Coeficientes**	**Anos**	**Coeficientes**
Até 1903	**4631,11**	**Até 1903**	**4631,11**
De 1904 a 1910	**4311,02**	**De 1904 a 1910**	**4311,02**
De 1911 a 1914	**4134,75**	**De 1911 a 1914**	**4134,75**
1915	**3678,66**	**1915**	**3678,66**
1916	**3011,00**	**1916**	**3011,00**
1917	**2403,68**	**1917**	**2403,68**
1918	**1714,96**	**1918**	**1714,96**
1919	**1314,32**	**1919**	**1314,32**
1920	**868,45**	**1920**	**868,45**
1921	**566,63**	**1921**	**566,63**
1922	**419,64**	**1922**	**419,64**
1923	**258,81**	**1923**	**258,81**

1924	**216,18**	**1924**	**216,18**
De 1925 a 1936	**186,33**	**De 1925 a 1936**	**186,33**
De 1937 a 1939	**180,95**	**De 1937 a 1939**	**180,95**
1940	**152,26**	**1940**	**152,26**
1941	**135,24**	**1941**	**135,24**
1942	**116,76**	**1942**	**116,76**
1943	**99,42**	**1943**	**99,42**
De 1944 a 1950	**84,40**	**De 1944 a 1950**	**84,40**
De 1951 a 1957	**77,43**	**De 1951 a 1957**	**77,43**
De 1958 a 1963	**72,80**	**De 1958 a 1963**	**72,80**
1964	**69,58**	**1964**	**69,58**
1965	**67,02**	**1965**	**67,02**
1966	**64,04**	**1966**	**64,04**
De 1967 a 1969	**59,89**	**De 1967 a 1969**	**59,89**
1970	**55,46**	**1970**	**55,46**
1971	**52,79**	**1971**	**52,79**
1972	**49,35**	**1972**	**49,35**
1973	**44,86**	**1973**	**44,86**
1974	**34,41**	**1974**	**34,41**
1975	**29,39**	**1975**	**29,39**
1976	**24,62**	**1976**	**24,62**
1977	**18,88**	**1977**	**18,88**
1978	**14,78**	**1978**	**14,78**
1979	**11,66**	**1979**	**11,66**
1980	**10,51**	**1980**	**10,51**
1981	**8,60**	**1981**	**8,60**
1982	**7,13**	**1982**	**7,13**
1983	**5,71**	**1983**	**5,71**
1984	**4,43**	**1984**	**4,43**
1985	**3,71**	**1985**	**3,71**
1986	**3,35**	**1986**	**3,35**
1987	**3,07**	**1987**	**3,07**
1988	**2,76**	**1988**	**2,76**
1989	**2,49**	**1989**	**2,49**
1990	**2,22**	**1990**	**2,22**
1991	**1,96**	**1991**	**1,96**

1992	**1,81**	**1992**	**1,81**
1993	**1,68**	**1993**	**1,68**
1994	**1,60**	**1994**	**1,60**
1995	**1,54**	**1995**	**1,54**
1996	**1,50**	**1996**	**1,50**
1997	**1,48**	**1997**	**1,48**
1998	**1,43**	**1998**	**1,43**
1999	**1,41**	**1999**	**1,41**
2000	**1,38**	**2000**	**1,38**
2001	**1,29**	**2001**	**1,29**
2002	**1,24**	**2002**	**1,24**
2003	**1,20**	**2003**	**1,20**
2004	**1,18**	**2004**	**1,18**
2005	**1,16**	**2005**	**1,16**
2006	**1,12**	**2006**	**1,12**
2007	**1,10**	**2007**	**1,10**
2008	**1,07**	**2008**	**1,07**
2009	**1,08**	**2009**	**1,08**
2010	**1,07**	**2010**	**1,07**
2011	**1,03**	**2011**	**1,03**
2012 a 2014	**1,00**	**2012 a 2015**	**1,00**

2.3.1.1.13. Dupla tributação económica

Com o objetivo de eliminação da dupla tributação económica, está prevista, em determinadas condições, a não tributação, nos sujeitos passivos de IRC residentes, dos *lucros e reservas* distribuídos por entidades sujeitas e não isentas de IRC ou de imposto de natureza idêntica ou similar – é o regime internacionalmente conhecido como de "*participation exemption*".

Assim, os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC residentes em território português não concorrem para a formação do lucro tributável desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

a) O sujeito passivo detenha direta ou direta e indiretamente uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;
b) Essa participação tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à distribuição, ou, se detida há menos tempo, seja detida pelo tempo necessário para completar aquele período,
c) O sujeito passivo não esteja abrangido pelo regime de transparência fiscal;
d) A entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC, do imposto de jogo, de um imposto referido na diretiva comunitária que trata desta temática (Diretiva nº 2011/96/EU, de 30 de novembro), ou de um

imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60 % da taxa geral do IRC;

e) A entidade que distribui os lucros ou reservas não seja residente de território com um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada em portaria (cf. Portaria nº150/2004, de 13 de fevereiro).

O requisito previsto na alínea d) é dispensado quando se verifique o cumprimento cumulativo das seguintes condições:

i) Os rendimentos distribuídos provenham pelo menos em 75 % do exercício de uma atividade agrícola ou industrial no território onde estão estabelecidos ou de uma atividade comercial, ou de prestação de serviços, que não esteja dirigida predominantemente ao mercado português

ii) A atividade principal da entidade não residente não consista em certas atividades ou operações enumeradas na alínea b) do nº 6 do artº 66º do Código do IRC, designadamente, nas condições aí enunciadas, atividade bancária, atividade seguradora, operações relativas a partes sociais, direitos da propriedade intelectual ou industrial, prestações de informações ou assistência técnica e locação de bens.

O regime descrito é ainda aplicável, independentemente da percentagem de participação e de prazo de detenção, à parte dos rendimentos de participações sociais que, estando afetas às provisões técnicas das sociedades de seguros e das mútuas de seguros, não sejam, direta ou indiretamente, imputáveis aos tomadores de seguros e bem assim aos rendimentos das sociedades de desenvolvimento regional, sociedades de investimento e sociedades financeiras de corretagem e ainda às agências gerais de seguradoras estrangeiras e estabelecimentos estáveis de sociedades residentes noutro Estado membro da UE ou do EEE que sejam equiparáveis às atrás referidas.

O regime não é, contudo, aplicável aos lucros e reservas que:

a) Correspondam a gastos dedutíveis pela entidade que os distribui, com o que se tem em vista sobretudo os chamados instrumentos financeiros híbridos;

b) Sejam distribuídos por entidades não sujeitas ou isentas de imposto sobre o rendimento ou, quando aplicável, provenham de rendimentos não sujeitos ou isentos de imposto sobre o rendimento nas entidades subafiliadas (salvo quando a entidade que distribui os lucros ou reservas seja residente na UE ou, em certas condições, no EEE).

Este regime não tem lugar quando exista uma construção ou série de construções que, tendo sido realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto e finalidade de eliminar a dupla tributação sobre tais rendimentos, não seja considerada genuína, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Essa consideração como não genuína considera-se verificada na medida em que a construção ou série de construções não seja realizada por razões económicas válidas e não reflita substância económica (cf. Diretiva 2015/121/UE, do Conselho, de 27 de janeiro de 2015).

Nos casos em que os lucros e reservas distribuídos não possam beneficiar deste regime por os requisitos exigidos não estarem preenchidos, aqueles rendimentos

podem beneficiar do crédito de imposto por dupla tributação internacional (jurídica e económica) – veja-se adiante 2.5.1.
Também não concorrem para a determinação do lucro tributável as *mais-valias e menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio às mesmas associados*, designadamente prestações suplementares, independentemente da percentagem de participação transmitida, desde que essas partes sociais tenham sido detidas ininterruptamente por um período não inferior a um ano e estejam cumpridos os requisitos acima indicados relativamente a lucros e reservas distribuídos.
O mesmo regime é aplicável relativamente às mais-valias e menos-valias resultantes da transmissão daqueles ativos no âmbito de operações de fusão, cisão, entradas de ativos e permuta de partes sociais a que não se aplique o regime de neutralidade fiscal, quando realizadas quer pelas sociedades fundidas cindidas ou contribuidoras quer pelos sócios das duas primeiras quer pelos sócios das sociedades adquiridas, incluindo as obtidas pela sociedade beneficiária em resultado da anulação das partes de capital detidas por esta no capital das sociedades fundidas ou cindidas, desde que os sócios sejam sujeitos passivos de IRC residentes em território português.
Este regime não é, contudo, aplicável quando o valor dos bens imóveis ou dos direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, exceto os afetos a uma atividade empresarial que não consista na compra e venda de bens imóveis, represente, direta ou indiretamente, mais de 50 % do ativo.

As perdas por imparidade e outras correções de valor de partes sociais ou de outros instrumentos de capital próprio, que tenham concorrido para a formação do lucro tributável nos termos do nº 2 do artº 28º-A do Código do IRC (empresas do setor bancário – veja-se atrás 2.3.1.13) consideram-se componentes positivas do lucro tributável no período de tributação em que ocorra a respetiva transmissão onerosa.
O regime acima mencionado quer em relação a lucros e reservas quer quanto a mais-valias pode ainda ser aplicado a estabelecimentos estáveis situados em território português nas condições mencionadas no art.º 51º-D do Código do IRC.

2.3.1.2. Reporte de prejuízos

Os *prejuízos fiscais* apurados em determinado exercício serão deduzidos dos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores, à exceção dos sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica agrícola, comercial ou industrial e que sejam micro, pequenas e médias empresas (Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de novembro[35]) os quais podem fazê-lo em um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores [36].

[35] Veja-se adiante nota de rodapé 43
[36] O período de doze anos aplica-se aos prejuízos fiscais da generalidade das empresas apurados em 2014, 2015 e 2016, dado que o novo regime do período de reporte só se aplica aos prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2017 (n.º 5 do art.º 136º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de março).

A dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70 % do respetivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do referido período de dedução.
Nos exercícios em que tiver tido lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiretos os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período dos cinco ou doze anos, não ficando, porém, prejudicada a dedução dentro do mesmo período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos.
Quando se efetuarem correções aos prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo, devem alterar-se, em conformidade, as deduções efetuadas, não se procedendo, porém, a qualquer anulação ou liquidação de IRC, ainda que adicional, se tiverem decorrido mais de quatro anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite.
Quando o contribuinte beneficiar de isenção parcial ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respetivas explorações ou atividades não poderão ser deduzidos, em cada exercício, dos lucros tributáveis das restantes.
Este regime de reporte de prejuízos não é aplicável, salvo autorização do ministro das finanças em casos de reconhecido interesse económico (cf. Portaria nº 273/2014, de 24 de dezembro), quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efetuada a dedução, que em relação àquele a que respeitam os prejuízos, se verificou a alteração da titularidade de mais de 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto. Para este efeito não são, contudo, consideradas as alterações:

a) Das quais resulte a passagem da titularidade do capital social ou dos direitos de voto de direta para indireta, ou de indireta para direta, bem como dos quais resulte a transmissão daquela titularidade entre sociedades cuja maioria do capital social ou dos direitos de voto seja detida direta ou indiretamente por uma mesma entidade;
b) Decorrentes de operações efetuadas ao abrigo do regime fiscal especial aplicável a fusões, cisões, entradas de ativos e permuta de partes sociais;
c) Decorrentes de sucessões por morte;
d) Quando o adquirente detenha ininterruptamente, direta ou indiretamente, mais de 20 % do capital social ou da maioria dos direitos de voto da sociedade desde o início do período de tributação a que respeitem os prejuízos; ou
e) Quando o adquirente seja trabalhador ou membro dos órgãos sociais da sociedade a que respeitam os prejuízos.

Nos casos das alíneas d) e e) é, porém, necessária a autorização ministerial acima mencionada relativamente à parte dos prejuízos fiscais respeitantes ao período em que o adquirente tenha passado a deter a percentagem indicada ou tenha iniciado funções, bem como aos períodos anteriores àquele.

2.3.1.3. Estabelecimentos estáveis de entidades residentes

Os sujeitos passivos residentes em Portugal podem optar (sendo a opção válida por um período mínimo de três anos) pela não concorrência para a determinação do seu lucro tributável dos lucros e dos prejuízos imputáveis a estabelecimento estável

situado fora do território português desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

a) Os lucros imputáveis a esse estabelecimento estável estejam sujeitos e não isentos de um imposto referido no art.º 2º do Diretiva n.º 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC cuja taxa legal aplicável a esses lucros não seja inferior a 60 % da taxa geral do IRC;
b) Esse estabelecimento estável não esteja localizado em território com regime claramente mais favorável constante da lista aprovada por portaria governamental (veja-se adiante 2.8).

Para este efeito, o lucro imputável do sujeito passivo deve refletir as operações realizadas com esse estabelecimento estável e ser corrigido dos gastos correspondentes aos rendimentos imputáveis ao mesmo ou aos ativos a ele afetos, por forma a corresponder ao que seria obtido caso ele fosse uma empresa separada e independente.

Este regime não é, no entanto, aplicável aos lucros imputáveis ao estabelecimento estável até ao montante dos prejuízos imputáveis ao mesmo que tenham concorrido para a determinação do lucro tributável do sujeito passivo nos cinco exercícios anteriores ou nos doze períodos de tributação anteriores no caso de sujeitos passivos abrangidos pelo Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de novembro, o que se verifica de modo similar no caso de transformação do estabelecimento estável em sociedade, caso em que o regime da dupla tributação económica atrás referido (2.3.1.1.13) não é aplicável, nos mesmos termos, aos lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo por essa sociedade nem às mais-valias decorrentes da transmissão onerosa de partes de capital ou da liquidação dessa sociedade[37].

Quando o regime deixar de ser aplicado:

a) Não concorrem para a determinação do lucro tributável do sujeito passivo os prejuízos imputáveis ao estabelecimento estável até ao montante dos lucros imputáveis ao estabelecimento estável que não concorreram para a determinação do lucro tributável do sujeito passivo nos cinco períodos de tributação anteriores ou nos doze períodos de tributação anteriores no caso de sujeitos passivos abrangidos pelo Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de novembro;
b) No caso de transformação do estabelecimento estável em sociedade não é aplicável o regime atrás citado quanto à dupla tributação económica relativamente aos lucros e reservas distribuídos nem às mais-valias decorrentes da transmissão onerosa das partes de capital e da liquidação dessa sociedade, respetivamente, até ao montante dos lucros imputáveis ao estabelecimento estável que não concorreram para a determinação do lucro

[37] Quanto aos períodos anteriores a ter em conta aplica-se, com as necessárias adaptações, o referido na nota de rodapé 33 (cf. n.º 7 do art.º 136º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de março).

tributável do sujeito passivo nos cinco períodos de tributação anteriores ou nos doze períodos de tributação anteriores no caso de sujeitos passivos abrangidos pelo Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de novembro.

Em caso de afetação de elementos patrimoniais de uma entidade residente a um seu estabelecimento estável situado noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da troca de informações e da assistência à cobrança em termos equivalentes à existente na União Europeia, relativamente ao qual tenha sido exercida a opção referida acima, é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime previsto nos n.os 2 a 9 do art.º 83º do Código do IRC (transferência de residência de uma sociedade para o estrangeiro).

2.3.1.4. Regime simplificado de tributação

Podem optar pelo regime simplificado de tributação os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que verifiquem, cumulativamente as seguintes condições:

a) Tenham obtido, no período de tributação anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200 000;
b) O total do balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda € 500 000;
c) Não sejam obrigados a revisão legal de contas;
d) O seu capital social não seja detido, direta ou indiretamente, em mais de 20 % por entidades que não preencham alguma das condições acima mencionadas, exceto quanto sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;
e) Adotem o regime de normalização contabilística para micro-entidades (Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março);
f) Não tenham renunciado à aplicação do regime simplificado nos três anos anteriores.

O regime cessa quando deixem de se verificar os respetivos requisitos, quando o sujeito passivo renuncie à aplicação do mesmo ou ainda quando o sujeito passivo não cumpra as obrigações de emissão e comunicação de faturas prevista na legislação fiscal aplicável.

Neste regime, a matéria coletável obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes:

a) 0,04 das vendas de mercadorias e produtos, bem como das prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares, com exceção daquelas que se desenvolvam no âmbito da atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento;
b) 0,75 dos rendimentos de atividades profissionais constantes da lista anexa ao Código do IRS;

c) 0,10 dos restantes rendimentos da prestação de serviços e subsídios destinados à exploração;
d) 0,30 dos subsídios não destinados à exploração;
e) 0,95 dos rendimentos provenientes que tenham por objeto a propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações relativa a experiência adquirida, dos outros rendimentos de capitais, do resultado positivo de rendimentos prediais, do saldo positivo das mais e menos valias e dos restantes incrementos patrimoniais;
f) 1,00 do valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito;
g) 0,35 dos rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento.

A matéria coletável assim determinada não pode ser inferior a 60 % do valor anual da retribuição mensal mínima garantida (que é, em 2017, de € 4678,8 = 0,6 x 14 x 557).

Os coeficientes acima bem como o limite mínimo atrás indicado são reduzidos em 50 % e 25 % no período de tributação de início de atividade e no período de tributação seguinte, respetivamente.

Para efeitos de determinação do valor a que sejam aplicados os referidos coeficientes, no caso de mais-valias e menos-valias, as depreciações e amortizações do período em que seja aplicado o regime simplificado são consideradas como correspondendo às quotas mínimas, que também são as tidas em conta para efeitos de periodização dos subsídios relacionados com ativos não correntes depreciáveis ou amortizáveis.

2.3.2. Pessoas coletivas e outras entidades residentes que não exercem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola

Estas entidades são tributadas pelo rendimento global que é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinadas nos termos do Código do IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições do Código do IRC antes referidas. Não fazem parte do rendimento global, por não estarem sujeitos, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos e os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários e, por estrem isentos, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados a financiar direta e imediatamente a realização desses fins.

Para efeitos de determinação do rendimento global, os prejuízos fiscais apurados relativamente ao exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas só podem ser deduzidos aos rendimentos da mesma categoria num ou mais dos cinco períodos de tributação seguintes, o mesmo acontecendo às menos-valias apuradas

que só podem ser deduzidas nos mesmos termos aos rendimentos da categoria correspondente[38].

É aplicável a estas entidades uma dedução correspondente a 50% dos rendimentos incluídos na base tributável correspondente a lucros distribuídos por entidades residentes, sujeitas e não isentas de IRC, bem como relativamente aos rendimentos que, na qualidade de associado, aufiram da associação em participação, tendo aqueles rendimentos sido efetivamente tributados. Este regime é igualmente aplicável aos lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado-membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidas na Diretiva 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro.

A matéria coletável obtém-se deduzindo ao rendimento global os gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos e os benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento.

Os gastos comuns são os comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos não considerados na determinação do rendimento global e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC. A dedução far-se-á de acordo com as seguintes regras: (a) se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, serão deduzidos na totalidade ao rendimento global; (b) se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos e de rendimentos não sujeitos ou isentos, será deduzida ao rendimento global a parte dos gastos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos, determinada, em regra, proporcionalmente.

2.3.3.Entidades não residentes

2.3.3.1. Lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português

O lucro imputável a estabelecimento estável de entidades não residentes é determinado, com as necessárias adaptações, de acordo com as regras previstas para entidades residentes que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola (cf. 2.3.1.)

Podem ser deduzidos como gastos os encargos gerais de administração imputáveis ao estabelecimento estável, nos termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados em operações entre entidades independentes, devendo esses critérios ser uniformemente seguidos nos vários exercícios.

Nos casos em que não seja possível uma imputação com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços a que respeitam os encargos gerais, são admissíveis como critérios de repartição nomeadamente, os seguintes:

- Volume de negócios;

[38] O período de reporte de cinco anos só se aplica aos prejuízos fiscais e às menos-valias apurados em períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2017 (n.º 6 do art.º 136º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de março). Com referência aos períodos de tributação de 2014, 2015 e 2016, o período de reporte é de 12 anos.

- Gastos diretos;
- Ativo fixo tangível.

2.3.3.2. Rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável

Os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português obtidos por entidades não residentes são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS.

No caso de prédios urbanos não arrendados ou não afetos a uma atividade económica que sejam detidos por entidades com domicílios em território sujeito a regime fiscal claramente mais favorável (Portaria n.º 153/2004, de 13 de Fevereiro) considera-se como rendimento predial bruto relativamente ao respetivo período de tributação um montante correspondente a 1/15 do respetivo valor patrimonial, exceto se for demonstrado que o prédio não é fruído por entidade com domicílio em Portugal e que se encontra devoluto.

2.3.4. Preços de transferência

Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Essa obrigação incumbe em primeira linha ao próprio sujeito passivo, que deve adotar esses termos ou condições – e, sendo caso disso, fazer as correções que se justifiquem para efeitos de apuramento do lucro tributável – para o que terá em conta as operações comparáveis em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tomando em consideração, 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 ativos utilizados e a repartição do risco. Para isso, o sujeito passivo deve documentar adequadamente a política adotada em matéria de preços de transferência nas condições indicadas no n.º 6 do art.º 63.º do Código do IRC, devendo fornecer um conjunto de informações a este respeito na declaração anual de informação contabilística e fiscal a apresentar até 15 de julho com referência ao ano anterior (art.º 121.º do Código do IRC)[39].

Os métodos que o contribuinte deve utilizar para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados entre pessoas independentes – e que se encontram desenvolvidos na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro – são os seguintes:

a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;

[39] Em relação a grupos multinacionais deve também ter-se em conta a obrigatoriedade de apresentação de uma declaração de informação contabilística e fiscal por país ou por jurisdição fiscal (artº 121º-A do Código do IRC).

b) O método do fracionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.

Considera-se que existem *relações especiais* entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, nos casos mencionados nos n.os 4 e 5 do art.º 63.º do Código do IRC, entre os quais se encontram os seguintes:

- Relações entre uma entidade e os titulares do respetivo capital, cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto;
- Relações entre entidades em que os mesmos titulares do respetivo capital, cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto;
- Relações entre uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes;
- Relações entre entidades em que a maioria dos membros dos seus órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha reta;
- Relações entre entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;
- Relações entre empresas que se encontrem em relação de domínio (artº 486º do Código das Sociedades Comerciais);
- Relações entre entidades cujo relacionamento jurídico possibilita, pelos seus termos e condições, que uma condicione as decisões da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional;
- Relações entre uma entidade residente ou estabelecimento estável de não residente e uma entidade sujeita a um regime claramente mais favorável constante de portaria (cf. Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro.

As regras relativas a preços de transferência são igualmente aplicáveis nas relações entre:

a) Uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis situados fora deste território;
b) Uma entidade residente e os seus estabelecimentos estáveis situados fora do território português ou entre estes.

É possível solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira a celebração de *acordo prévio* que fixe o método a usar sobre preços de transferência (artº. 138º do Código do IRC).
Quando a Autoridade Tributária e Aduaneira proceda a correções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do IRC ou IRS, na determinação do lucro tributável deste último deve fazer os *ajustamentos correlativos* correspondentes que sejam reflexo das correções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.
No caso do outro sujeito passivo ser não residente, haverá lugar, para este efeito, ao procedimento amigável ou ao procedimento arbitral previsto na Convenção 90/436/CEE, de 23 de Julho, se esse sujeito passivo for residente noutro Estado-membro da União Europeia ou ao procedimento previsto na Convenção para evitar a dupla tributação aplicável, nos restantes casos. A referida Portaria n.º 1446-C/2001 estabelece a tramitação a seguir para o efeito.

2.3.5. Regimes especiais e disposições diversas

2.3.5.1. Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

Âmbito e condições de aplicação

Existindo um grupo de sociedades – o que se verifica se uma sociedade, dita dominante, detiver, direta ou indiretamente, pelo menos 75% do capital de outra ou outras sociedades, ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto – a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo (art.º 69.º do Código do IRC).
Para a determinação do nível de participação exigido de, pelo menos 75 %, consideram-se as participações detidas direta ou indiretamente através de;

a) Sociedades residentes em território português que reúnam os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo;
b) Sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria de fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, que sejam detidas, direta ou indiretamente, em, pelo menos, 75 % pela sociedade dominante através de sociedades referidas na alínea anterior ou na primeira parte desta alínea.

Pode igualmente optar pela aplicação deste regime a sociedade dominante, nos termos atrás referidos, que, não tendo sede ou direção efetiva em território português, preencha cumulativamente as seguintes condições:

a) Seja residente de um Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia;
b) Detenha a participação nas sociedades dominadas há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;

c) Não seja detida, direta ou indiretamente, pelo menos, em 75 % do capital, por uma sociedade residente em território português que reúna os requisitos abaixo indicados para ser qualificada como dominante, desde que tal participação lhe confira mais de 50 % dos direitos de voto;
d) Não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores;
e) Esteja sujeita e não isenta de um imposto referido no art.º 2º da Diretiva nº 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC;
f) Revista a forma de sociedade de responsabilidade limitada;
g) Quando detenha um estabelecimento estável em território português, através do qual sejam detidas as participações nas sociedades dominadas e não se verifique em relação ao mesmo as situações indicadas infra em i), iii), iv) ou v), com as necessárias adaptações.

Na opção acabada de indicar, o grupo é constituído pelas sociedades dominadas residentes em território português e o estabelecimento estável aqui situado.

No caso de participações ou direitos de voto detidos indiretamente, para calcular o nível efetivo de participação ou dos direitos de voto, a percentagem efetiva de participação ou direitos de voto é obtida pelo processo de multiplicação sucessiva das percentagens de participação ou dos direitos de voto em cada um dos níveis; havendo participações ou direitos de voto numa sociedade detidos de forma direta e indireta, a percentagem efetiva de participação ou direitos de voto resulta da soma das percentagens das participações ou dos direitos de voto.

A opção pela aplicação deste regime especial só pode ser formulada quando se verifiquem cumulativamente os requisitos previstos na lei, não podendo, contudo, fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem em determinadas situações também definidas na lei.

Assim, são requisitos cumulativos para se poder exercer esta opção os seguintes:

a) As sociedades pertencentes ao grupo tenham todas sede e direção efetiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos esteja sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada;
b) A sociedade dominante detenha a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;
c) A sociedade dominante não seja considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante;
d) A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

E não podem fazer parte do grupo que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes:

a) Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;

b) Tenham si contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;
c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;
d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação[40];
e) Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;
f) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo, em certas condições, as entidades públicas empresariais.

A opção por este regime de tributação, as alterações da composição do grupo bem como a renúncia ou a cessação da aplicação do regime devem ser comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira pela sociedade dominante através do envio, por transmissão eletrónica de dados, da competente declaração nos prazos fixados na lei.
O regime especial de tributação dos grupos de sociedades cessa a sua aplicação quando deixar de se verificar algum dos requisitos acima referidos, quanto à sociedade dominante, de que depende a sua efetivação – cessação que se reporta ao final do exercício anterior ao da verificação dos factos que a motivam – e ainda quando:

- Se verifique alguma das situações mencionadas em i), ii), iv) ou vi) supra relativamente à sociedade dominante;
- O lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indiretos.

Não se verifica, no entanto, essa cessação nos casos em que a sociedade dominante passe a ser considerada dominada de uma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos acima indicados, com exceção do mencionado em iii), para ser qualificada como dominante. Neste caso, esta última sociedade pode optar pela continuidade da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades através de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira, passando aquele grupo a incluir a nova sociedade dominante.

Lucro tributável do grupo

Relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo (cf. art.º 70.º do Código do IRC). O montante assim apurado é ainda corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção prevista no nº 5 do art.º 67º do Código do IRC relativo à limitação dos gastos de financiamento[41].

[40] Essa renúncia deve ser mantida por um período mínimo de três anos.
[41] Deve também, sendo caso disso, ser incluído no lucro tributável do grupo relativo ao primeiro período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2017, um quarto dos resultados internos que tenham sido eliminados ao abrigo

Regime específico de dedução de prejuízos fiscais

Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, na dedução dos prejuízos fiscais observar-se-á o seguinte:

a) Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em exercícios anteriores ao início de aplicação do regime só podem ser deduzidos nos termos gerais aplicáveis (cf. 2.3.1.2.) ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam;
b) Os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada exercício do período de aplicação do regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo, nos termos gerais aplicáveis;
c) Terminada a aplicação do regime relativamente a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis aos respetivos lucros tributáveis os prejuízos fiscais verificados durante os exercícios em que o regime se aplicou, podendo, porém, ainda ser deduzidos, dentro do prazo geral aplicável dos doze exercícios seguintes, os prejuízos a que se refere a alínea a) que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo;
d) Quando houver continuidade de aplicação do regime após a saída de uma ou mais sociedades do grupo, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos respeitantes àquelas sociedades;
e) Na dedução dos prejuízos fiscais devem ser primeiramente deduzidos os apurados há mais tempo.

A lei apresenta regras particulares para os casos de fusão entre sociedades do grupo ou de incorporação de sociedades exteriores ao grupo e alteração da sociedade dominante de um grupo[42].

2.3.5.2. Regime da liquidação de sociedades e outras entidades

Nas sociedades em liquidação o lucro tributável é determinado com referência a todo o período de liquidação, devendo as sociedades observar o seguinte: as contas devem ser encerradas com referência à data da dissolução com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a dissolução até à data desta; durante a liquidação e até ao fim do período de tributação imediatamente anterior ao seu encerramento, haverá lugar anualmente à determinação provisória do lucro tributável que será corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, salvo se este ultrapassar dois anos (art.º 79º do Código do IRC).

---

do anterior regime de tributação pelo lucro consolidado, em vigor até à alteração promovida pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro, ainda pendentes, no termo do período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2016, de incorporação no lucro tributável, nos termos do regime transitório previsto no n.º 2) da alínea a) do n.º 2 do art.º 7º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, nomeadamente por não terem sido considerados realizados pelo grupo até essa data, continuando a aplicar-se este regime transitório relativamente ao montante remanescente daqueles resultados. Está também previsto a este respeito um pagamento por conta autónomo e o regime a observar em caso de cessação ou renúncia à aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (art.º 198º da Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro)

[42] Esclarecimentos sobre a aplicação destas regras, e sobre, em geral, a aplicação do regime, podem ver-se na Circular nº 5/2015 da Autoridade Tributária e Aduaneira, de 31 de março de 2015

É englobado para efeitos de tributação dos sócios, no exercício em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do custo de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio.
Esta diferença, se for positiva, é considerada como mais-valias, sendo-lhe aplicável o regime de exclusão da tributação nos termos do artº 51º-C do Código do IRC, desde que verificados os requisitos aí referidos; se for negativa, é considerada como menos-valia dedutível pelo montante que exceder a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado do regime de *"participation exemption"* (artº 51º do Código do IRC).
No entanto, a menos-valia atrás referida não é dedutível nos casos em que a entidade liquidada seja residente em território com regime fiscal claramente mais favorável que conste da lista oficial publicada para o efeito ou quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo por período inferior a quatro anos.
Para evitar práticas evasivas, sempre que, num dos quatro períodos de tributação posteriores à liquidação de uma sociedade, a atividade prosseguida por esta passe a ser exercida por qualquer sócio da sociedade liquidada, ou por pessoa ou entidade que com aquele ou com esta se encontre numa situação de relações especiais, deve ser adicionado ao lucro tributável do referido sócio, nesse período de tributação, o valor da menos-valia que tiver sido deduzida nos termos acima indicados majorado em 15 %.

2.3.5.3. Outros regimes

O Código do IRC contempla ainda regimes específicos relativamente às seguintes operações:

a) *Fusões, cisões, entradas de ativos e permuta de partes sociais*, no que segue fundamentalmente o regime estabelecido na Diretiva n.º 2009/133/CE, de 19 de outubro, que sucedeu à Diretiva n.º 90/434/CEE, de 23 de julho de 1990 (art.os 73º a 78º do Código);
b) *Transferência de residência de sociedade para o estrangeiro* (incluindo da sociedade europeia e da sociedade cooperativa europeia) *e cessação da atividade de entidades não residentes* (art.os 83º a 84º do Código);
c) *Constituição de sociedade com património empresarial de pessoa singular* (art.º 86º do Código).

No caso de *Transformação de sociedades* (art.º 72º do Código) assinala-se que, mesmo quando ocorra dissolução da anterior, essa operação não implica nem determina, por si só, quaisquer consequências em matéria de IRC, salvo, por virtude da aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades civis não constituídas sob forma comercial, no caso de transformação destas em qualquer dos tipos legais de sociedade comercial, em que se aplica esse regime relativamente ao período decorrido desde o inicio do período de tributação em que se verificar a transformação até à data desta.

2.4. Taxas

2.4.1 Regime geral

A taxa geral do IRC para os sujeitos passivos residentes em território português que exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola e para os não residentes que possuam estabelecimento estável em território português relativamente aos rendimentos a este imputáveis é, em 2017, de 21 %.

No entanto, para pequenas e médias empresas[43], a taxa de IRC aplicável aos primeiros € 15 000 de matéria coletável é de 17 %, redução que para as empresas instaladas em territórios do interior (veja-se adiante VII.2.3.) é para 12,5 % (reduções sujeitas, contudo, às regras comunitárias para os auxílios *de minimis*[44]), aplicando-se ao excedente a referida taxa de 21 %.

Por outro lado, relativamente aos referidos sujeitos passivos residentes e estabelecimentos estáveis de não residentes, sobre a parte do lucro tributável superior a € 1 500 000 incide uma chamada *derrama estadual,* em 2017 às taxas adicionais seguintes:

Lucro tributável (em €)	Taxas (em %)
De mais de 1 500 000 até 7 500 000	3
De mais de 7 500 000 até 35 000 000	5
Superior a 35 000 000	7

Tratando-se de uma progressividade por escalões a cada parte do lucro que exceda € 1 500 000 é aplicável a taxa que lhe corresponda.

No caso da aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, estas taxas adicionais incidem sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante.

Importa ainda ter em conta a *derrama municipal*, que, em relação aos sujeitos passivos residentes e estabelecimentos estáveis de não residentes a que se aplica a taxa geral de IRC acima mencionada, consiste num adicionamento até ao máximo de 1,5 % sobre o lucro tributável sujeito e não isento na parte relativo ao rendimento gerado em cada município (artº 18º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro).

Relativamente ao rendimento global de entidades residentes em território português que não exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa de IRC é de 21 %.

Quanto aos rendimentos de entidades não residentes que não tenham estabelecimento estável em território português ao qual esses rendimentos sejam imputáveis, a taxa de IRC é de 25 %, exceto nos seguintes casos em que a taxa é de 35 %:

---

[43] Os limiares para a definição de pequenas e médias empresas são: menos de 250 trabalhadores e volume de negócios anual até 50 milhões de euros ou total anual do balanço até 43 milhões de euros (Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de novembro)

[44] Estas regras encontram-se estabelecidas na legislação comunitária, nomeadamente no Regulamento (EU) nº 1407/2013, de 18 de dezembro de 2013, que se aplica de 2014 a 2020, segundo o qual o montante total dos auxílios concedidos a uma empresa não pode exceder € 200 000 (para as empresas do setor dos transportes rodoviários € 100 000, não podendo ser utilizado para a aquisição de veículos de transporte rodoviário de mercadorias), durante um período de três anos, qualquer que seja a forma dos auxílios ou o objetivo prosseguido.

a) Prémios de rifas, totoloto, jogo do loto bem como importâncias atribuídas em sorteios ou concurso;
b) Rendimentos de capitais que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares, mas e por conta de terceiros não identificados e em que o beneficiário efetivo também não seja identificado;
c) Rendimentos de capitais obtidos por entidades domiciliadas em territórios de regime fiscal claramente mais favorável constante de portaria (cf. Portaria nº 150/2004, de 13 de fevereiro).

Sobre as taxas do IRC aplicáveis nos Açores veja-se o Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de janeiro, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 2/2014/A, de 29 de janeiro,
Sobre as taxas do IRC aplicáveis na Madeira veja-se o Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, com a redação que lhe foi dada Decreto Legislativo Regional n.º 18/2014/M, de 31 de dezembro.

Taxas de IRC (Continente)* - 2017

Entidades	Taxa
Residentes que exerçam a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola e estabelecimentos estáveis de não residentes	21 % (1) (2)
Residentes que não exerçam a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola	21 %
Não residentes com rendimentos obtidos em território português não imputáveis a estabelecimento estável aí situado	25 / 35 %

(1) Tratando-se de PME, aos primeiros € 15 000 de matéria coletável aplica-se a taxa de 17% ou de 12,5 % para os casos dessas empresas instaladas no interior do país (veja-se adiante VII.2.3.)
(2) Pode ainda haver lugar a derrama estadual e derrama municipal, incidente sobre o lucro tributável
*Na Madeira, as taxas são iguais às aplicáveis no Continente; nos Açores, as taxas são, para as entidades aí residentes, de 16,8 % (13,6 % para os primeiros 15 000 de matéria coletável, nos casos de PME em que no Continente se aplica a taxa de 17 %)

2.4.2. Tributações autónomas

Os sujeitos passivos de IRC estão ainda sujeitos, nas condições abaixo indicadas a tributações autónomas; no entanto, as mesmas não se aplicam relativamente a despesas ou encargos do estabelecimento estável situado fora do território português relativo à atividade exercida por seu intermédio.

Despesas não documentadas

São tributadas à taxa de 50% as despesas não documentadas efetuadas por sujeitos passivos do imposto, sem prejuízo da sua não consideração como gastos.

Esta taxa é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda pelos sujeitos passivos que aufiram rendimentos sujeitos ao imposto especial de jogo.

Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou de mercadorias (em certas condições), motos e motociclos

São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias que não sejam tributados em imposto sobre veículos pelas taxas reduzidas ou pela taxa intermédia, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

a) 10 %, no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a € 25 000 (mas, no caso de viaturas ligeiras de passageiros *plug in,* a taxa é de 5 % e, no caso dessas viaturas movidas a GPL ou GNV, de 7,5 %) ;
b) 27,5 %, no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 25 000 e inferior a € 35 000 (mas, no caso de viaturas ligeiras de passageiros *plug in,* a taxa é de 10 % e, no caso dessas viaturas movidas a GPL ou GNV, de 15 %) ;
c) 35 %, no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 35 000 (mas, no caso de viaturas ligeiras de passageiros *plug in,* a taxa é de 17,5 % e, no caso dessas viaturas movidas a GPL ou GNV, de 27,5 %).

Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, nomeadamente, as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

Excluem-se desta tributação autónoma os encargos relacionados com:

i) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, ou destinados a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e
ii) Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado acordo no sentido da sua imputação ao trabalhador para efeitos de IRS.

Despesas de representação

São tributados autonomamente, à taxa de 10%, os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação, considerando-se como tais, nomeadamente, os encargos suportados com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Excluem-se desta tributação autónoma os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de tributação.

Importâncias pagas ou devidas a entidades de países com regime fiscal privilegiado

As despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a entidades residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável (veja-se adiante medidas anti abuso para a definição desses territórios), ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado, são tributadas em 35% e, no caso de sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola em 55% do seu valor.

Despesas com ajudas de custo e uso de automóvel próprio

São tributados autonomamente à taxa de 5 % os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, na parte em que não haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário.

Excluem-se desta tributação os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação do lucro tributável.

Lucros distribuídos a entidades isentas

São tributados autonomamente à taxa de 23% os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial, abrangendo neste caso os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

Ao montante do imposto assim determinado é deduzido o imposto que eventualmente tenha sido retido na fonte, não podendo nesse caso o imposto retido ser deduzido à coleta.

Excluem-se desta tributação autónoma os sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

Indemnizações ou bónus e outras remunerações variáveis atribuídas a gestores, administradores ou gerentes

São tributadas autonomamente à taxa de 35 %:

a) Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo

exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo;

b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a € 27 500, salvo se o pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Excluem-se desta tributação autónoma os sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

Tributações autónomas em IRC (2017)

Gastos	Taxas (%)*
Despesas não documentadas	50 70(1)
Despesas de representação(5)	10
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou de mercadorias (em certas condições), motos e motociclos(2)	10 27,5 35
Importâncias pagas ou devidas a entidades de países com regime fiscal privilegiado (3)	35 55(1)
Encargos com ajudas de custo e uso de automóvel próprio, não tributados em IRS (5)	5
Lucros atribuídos a entidades isentas(5)	23
Indemnizações ou bónus e outras remunerações variáveis atribuídas a gestores, administradores ou gerentes (4)(5)	35

* As taxas são elevadas em dez pontos percentuais quanto a sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal.

(1) Taxa aplicável aos sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola.

(2) Encargos suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, com as exclusões previstas na lei, sendo as várias taxas reduzidas no caso de viaturas ligeiras de passageiros *plug in* ou movidas a GPL ou GNV.

(3) Salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

(4) Verificadas as condições estabelecidas na lei.

(5) Não há lugar a esta tributação autónoma relativamente a sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

Agravamento das tributações autónomas

As taxas de tributação autónoma são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários que lhes dão origem relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC[45].

2.5. Liquidação

2.5.1. Regras gerais

A liquidação do IRC deverá ser feita pelo contribuinte na declaração de rendimentos que deve ser apresentada anualmente até ao último dia útil do mês de maio, por transmissão eletrónica de dados.

Relativamente aos sujeitos passivos que adotem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deverá ser apresentada até ao último dia útil do quinto mês posterior à data do termo desse período, havendo, porém, exceções.

Na falta de apresentação da declaração, a liquidação será efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita o imposto ou, no caso do período de tributação não coincidir com o ano civil, até ao fim do sexto mês seguinte ao do termo do prazo para a apresentação da declaração e terá por base o valor anual da retribuição mínima mensal (que é, em 2017, de € 7798 = 14 x 557) ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinada.

Ao montante apurado na liquidação serão efetuadas pela ordem indicada, as seguintes deduções relativas a[46]:

a) Dupla tributação jurídica internacional;
b) Dupla tributação económica internacional;
c) Benefícios fiscais;
d) Pagamento especial por conta (nos termos adiante referidos -2.6.1.3.);
e) Retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

Nos casos em que seja aplicável o regime simplificado de determinação do lucro tributável apenas são de efetuar as deduções previstas nas alíneas a) e e).

Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a) a d) não pode resultar valor negativo.

A *dedução por dupla tributação jurídica internacional* (que é determinada por país nos termos legais aplicáveis) existe apenas quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e, corresponderá à menor das seguintes importâncias: o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro ou a fração do IRC, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos dos impostos sobre o rendimento pagos no

[45] Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, é tomado em consideração para este efeito o prejuízo fiscal apurado ao nível do grupo.

[46] Na liquidação das tributações autónomas não é feita qualquer dedução ao montante global apurado relativamente às mesmas

estrangeiro, e líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção, ou seja:

Fração da coleta do IRC = [Roe + IRe - g] x tIRC

sendo:

- *Roe*: rendimento obtido no estrangeiro;
- *IRe*: IR pago no estrangeiro;
- *g*: gastos;
- *tIRC*; taxa do IRC

Quando existir convenção para evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

Sempre que não seja possível fazer a dedução por insuficiência de coleta no período de tributação em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos na matéria coletável, o remanescente pode ser deduzido à coleta dos cinco períodos de tributação seguintes, com o limite acima indicado relativo à fração do IRC correspondente aos rendimentos obtidos no país em causa incluídos na matéria coletável.

O *crédito de imposto por dupla tributação económica internacional* é aplicável, por opção do sujeito passivo residente em território português, quando na matéria coletável deste tenham sido incluídos lucros e reservas, distribuídos por entidade residente fora desse território a que não seja aplicável a dedução por lucros e reservas distribuídos (artº 51º do Código do IRC – veja-se 2.3.1.1.13). A dedução corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) Fração do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro pela entidade residente fora do território português e por entidades por esta detidas, direta e indiretamente, correspondente aos lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo;
b) Fração do IRC, calculada antes da dedução deste crédito de imposto, correspondente aos lucros e reservas distribuídos, acrescida das correções previstas na lei, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção e deduzido do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional.

Esta dedução é apenas aplicável ao imposto pago no estrangeiro por entidades nas quais o sujeito passivo:

v) Detenha direta ou indiretamente uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto; e
vi) Desde que essa participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à distribuição, ou seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

É ainda de referir que a dedução não é aplicável quando o imposto a que respeita o crédito tenha sido pago por entidades residentes em territórios sujeitos a regime fiscal claramente mais favorável ou por entidades detidas indiretamente através destas.

As *retenções na fonte* a deduzir são aquelas que tenham sido feitas aos sujeitos passivos por conta do IRC e que à frente se enumeram (cf. 2.5.2.).
A partir de 2005 o resultado da liquidação tem de conduzir a uma *coleta mínima* (art.° 92° do Código do IRC).
Assim, para as entidades que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não abrangidas pelo regime simplificado bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado líquido das deduções relativas a benefícios fiscais e créditos de imposto por dupla tributação internacional não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito não usufruísse de benefícios fiscais e da dedução de contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis feitas por determinação do Banco de Portugal às entidades sujeitas à sua supervisão ou por entidades sujeitas ao Plano de Contas para as Empresas de Seguros ou às normas internacionais de contabilidade (n° 13 do art° 43 ° do Código do IRC).
Para este efeito consideram-se benefícios fiscais os não incluídos no n.º 2 do art.º 92.º do Código do IRC.

2.5.2. Retenções na fonte

O IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português:

a) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico;
b) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, comercial, industrial ou científico;
c) Rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;
d) Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;
e) Prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;
f) Rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas obtidos por entidades não residentes em território português, quando o devedor dos mesmos seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;
g) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras.

As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, exceto nos seguintes casos em que têm caráter definitivo:

a) Quando tratando-se de isenções ou benefícios fiscais, se excluam da isenção de IRC todos ou parte dos rendimentos de capitais;
b) Quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis;
c) Quando se trate de rendimentos de capitais que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, exceto quando seja identificado o beneficiário efetivo, termos em que se aplicam as regras gerais.

As retenções na fonte de IRC são efetuadas à taxa de 25 %, exceto:

i) Quanto às remunerações auferidas como membros de órgãos estatutários cuja taxa é de 21,5%;
ii) As retenções que nos termos acima indicados tenham carácter definitivo em que são aplicáveis as taxas de IRC indicadas a propósito do seu regime geral (cf. 2.4.1.).

A obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data em que estiver estabelecida para obrigação idêntica no CIRS, ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado nos termos e prazos estabelecidos nesse Código ou em legislação complementar.

A retenção na fonte é dispensada quando tenha a natureza de imposto por conta, nos casos seguintes:

a)Juros e quaisquer outros rendimentos de capitais, com exceção de lucros e reservas distribuídos, de que sejam titulares instituições financeiras sujeitas a IRC embora dele isentas;
b) Juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário, resultantes da dilação do respetivo vencimento ou de mora no seu pagamento, quando aqueles créditos derivem de vendas ou prestações de serviços de pessoas coletivas ou outras entidades sujeitas a IRC embora dele isentas;
c) Lucros e reservas obtidos por entidades que beneficiam relativamente aos mesmos da eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos (cf. o ponto 2.3.1.1.13 supra relativo ao chamado regime de "*participation exemption*") desde que a participação no capital tenha permanecido na titularidade da mesma entidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição;
d) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, comissões de intermediação e rendimentos de outras prestações de serviços, obtidos por sujeitos passivos de IRC embora dele isentos;

e) Rendimentos obtidos por sociedades tributadas pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades (veja-se 2.3.5.1.) de que seja devedora sociedade do mesmo grupo abrangida pelo mesmo regime, desde que esses rendimentos respeitem a períodos a que o mesmo seja aplicado e, quando se trate de lucros distribuídos, estes sejam referentes a resultados obtidos em períodos em que tenha sido aplicado aquele regime;
f) Remunerações auferidas por sociedades de revisores de contas que participem nos órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;
g) Rendimentos prediais obtidos por sociedades que tenham por objeto a gestão de imóveis próprios e não se encontrem sujeitas ao regime de transparência fiscal e bem assim quando obtidos por fundos de investimento imobiliário;
h) Juros e outros rendimentos resultantes de contratos de suprimentos, de papel comercial ou obrigações, de que seja devedora sociedade cujo capital social com direito de voto seja detido pelo sujeito passivo em mais de 10 %, diretamente, ou indiretamente através de outras sociedades em que o sujeito passivo seja dominante, desde que a participação no capital social tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição.

Não existe ainda obrigação de efetuar retenção na fonte, no todo ou em parte, consoante os casos, quando os sujeitos passivos beneficiem de isenção total ou parcial relativa a rendimentos sujeitos a essa retenção ou, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação (veja-se adiante o capítulo VI), a competência para a tributação dos rendimentos não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Em qualquer caso, cabe aos beneficiários dos rendimentos fazer, nos termos previstos na lei, a prova da sua situação perante a entidade que se encontra obrigada a fazer a retenção.

2.6. Pagamento do imposto

2.6.1. Entidades residentes que exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável em território português

2.6.1.1. Regras gerais

O IRC é pago da seguinte forma:

a) Em três pagamentos por conta com vencimentos em Julho, Setembro e 15 de dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável para os que têm como período de tributação o ano civil, ou no sétimo, nono e no dia 15 do décimo segundo mês do respetivo período de tributação para os que adotam um período de tributação diferente do ano civil;
b) Até ao termo do prazo fixado para apresentação da declaração periódica de rendimentos pela diferença que existir entre o imposto e as entregas por conta;
c) Até ao dia da apresentação da declaração da substituição pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias já pagas.

Haverá lugar a reembolso, que será efetuado, quando a declaração de rendimentos for apresentada no prazo legal, até ao fim do terceiro mês imediato ao da sua apresentação, se o valor apurado na mesma declaração for negativo ou inferior ao valor dos pagamentos por conta.
Não haverá lugar ao pagamento referido em b) ou c) nem a reembolso quando o seu montante for inferior a € 25.
Havendo lugar a derrama estadual, haverá lugar também, nos termos do artº.104º-A do Código do IRC, a pagamentos adicionais por conta, a pagamentos correspondentes à diferença a que houver lugar e a reembolsos, em termos similares aos referidos acima, com as necessárias adaptações.

2.6.1.2. Pagamentos por conta e pagamentos adicionais por conta

Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado relativamente ao ano anterior, líquido das retenções na fonte.
Os pagamentos por conta corresponderão:

a) Para os contribuintes cujo volume de negócios seja igual ou inferior a € 500 mil a 80% daquele montante, repartido por três quantias iguais;
b) Para os contribuintes cujo volume de negócios seja superior a € 500 mil a 95% daquele montante, igualmente repartido em três quantias iguais.

Se o montante do pagamento já efetuado for igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria coletável do exercício, o contribuinte pode deixar de efetuar novo pagamento por conta ou limitar o pagamento à diferença, quando for menor aquela percentagem.
Os contribuintes são dispensados de efetuar pagamentos por conta quando o imposto do período de referência for inferior a € 200.
Há também lugar a pagamento adicional por conta nos casos em que no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual nos termos acima indicados em 2.4.1.
O valor dos pagamentos adicionais por conta é igual ao montante resultante da aplicação das taxas previstas na tabela seguinte sobre a parte do lucro tributável superior a € 1 500 000 relativo ao período de tributação anterior:

Lucro tributável (em €)	Taxas (em %)
De mais de 1 500 000 até 7 500 000	2,5
De mais de 7 500 000 até 35 000 000	4,5
Superior a 35 000 000	6,5

Tratando-se de uma progressividade por escalões a cada parte do lucro que exceda € 1 500 000 é aplicável a taxa que lhe corresponda.
Existem regras especiais nestes domínios em relação a sociedades de um grupo a que seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

2.6.1.3. Pagamento especial por conta

As entidades que exerçam a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, incluindo os estabelecimentos estáveis de não residentes, estão ainda sujeitas a um pagamento especial por conta de IRC, a efetuar no mês de março, ou

em duas prestações, durante os meses de março e outubro do ano a que respeita, ou, no caso de adotarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos terceiro e décimo meses do período de tributação respetivo.
O montante do pagamento especial por conta será igual à diferença entre o valor correspondente a 1% do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de € 850 e, quando superior, igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 70 000, sendo o montante apurado deduzido do montante dos pagamentos por conta efetuados no ano anterior[47] [48].
Não há lugar a este pagamento no exercício em que se inicia a atividade e no seguinte.
O pagamento especial por conta é deduzido à coleta do exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao 6.º período de tributação seguinte.
Em caso de cessação da atividade no próprio exercício ou até ao 6º exercício posterior àquele a que o pagamento especial por conta respeita, a parte que não possa ser deduzida nos termos antes referidos é reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da atividade.
Os sujeitos passivos podem ainda ser reembolsados da parte que não foi deduzida até ao fim do 6.º exercício seguinte mediante requerimento do sujeito passivo apresentado nos 90 dias seguintes a contar do termo daquele período.
Ficaram dispensados de efetuar o pagamento especial por conta:

a) Os sujeitos passivos totalmente isentos, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte a título definitivo, bem como os sujeitos passivos que apenas aufiram rendimentos não sujeitos ou isentos;
b) Os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e da Falência, a partir da data de instauração desse processo;
c) Os sujeitos passivos que tenham deixado de efetuar vendas ou prestações de serviços e que tenham entregue a respetiva declaração de cessação da atividade nos termos do Código do IVA;
d) Os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

[47] Nos termos do nº 2 do art.º 197º da Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, o limite mínimo do pagamento especial por conta será reduzido progressivamente até 2019, "sendo substituído por um regime adequado de apuramento da matéria coletável, através da aplicação de coeficientes técnico-económicos por atividade económica, a publicar em portaria".
[48] Nos termos da Lei nº 10-A/2017, de 29 de março, o pagamento especial por conta, a pagar pelos sujeitos passivos nos períodos de tributação que se iniciem em 2017 e em 2018, beneficiam dss seguintes reduções:

a) Redução de € 100 sobre o montante apurado nos termos do artº106º do Código do IRC; e
b) Redução adicional de 12,5 % sobre o montante que resultar da aplicação da alínea anterior.

Relativamente ao ano de 2017 apenas beneficiam destas reduções os sujeitos passivos que, tendo a sua situação tributária e contributiva regularizada, no período de tributação iniciado em 2016, tenham pago ou colocado à disposição rendimentos do trabalho dependente a pessoas singulares residentes em território português num montante igual ou superior a € 7420.

Para efeitos de cálculo dos pagamentos por conta, o volume de negócios corresponde ao valor das vendas e dos serviços prestados geradores de rendimentos sujeitos e não isentos.
Existem regras específicas relativamente a:

a) Bancos, empresas de seguros e outras entidades do sector financeiro;
b) Sectores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto automóvel e de álcool e bebidas alcoólicas;
c) Organizações de produtores e agrupamentos de produtores do sector agrícola;
d) Sociedades a que seja aplicável o regime especial dos grupos de sociedades.

2.6.2. Entidades que não exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola

O imposto devido será pago até ao último dia útil do prazo estabelecido para o envio ou apresentação da declaração periódica, de rendimentos, quando os contribuintes estejam a ela obrigados, ou da declaração de substituição, até à data do seu envio.
Haverá lugar a reembolso do imposto nos mesmos termos referidos no ponto 2.6.1.1.

2.7. Obrigações acessórias

2.7.1. Obrigações declarativas

Os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar:

a) Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação nos prazos definidos na lei (art.os 118.º e 119º do Código do IRC);
b) Declaração periódica de rendimentos, a apresentar, anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio ou do quinto mês seguinte ao termo do período de tributação (no caso de cessação de atividade, essa declaração é apresentada no prazo de 30 dias a contar da cessação)[49];
c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal, a apresentar, anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até 15 de julho ou até ao 15º dia do 7.º mês seguinte ao termo do período de tributação[50].

As entidades residentes que preencham as condições definidas no art.º 121º-A do Código do IRC devem também apresentar, até ao fim do décimo segundo mês posterior ao termo de cada período de tributação, por transmissão eletrónica de dados, uma declaração financeira e fiscal por país ou jurisdição fiscal, de acordo com modelo oficial, contendo os elementos mencionados naquela disposição.

2.7.2. Obrigações contabilísticas, de escrituração e de documentação fiscal

As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território

[49] As entidades não residentes que obtenham rendimentos em território português não imputáveis a estabelecimento estável nele situado são igualmente obrigadas a apresentar declaração periódica de rendimentos, salvo se auferirem apenas rendimentos isentos ou sujeitos a retenção na fonte a título definitivo.
[50] Esta declaração anual está integrada na "Informação Empresarial Simplificada" (IES) criada pelo Decreto-Lei nº 8/2007, de 17 de Janeiro

português, bem como os estabelecimentos estáveis de não residentes situados nesse território, são obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que permita o apuramento do lucro tributável e onde se observe o seguinte:

a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário;
b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos.

Na execução da contabilidade não são permitidos atrasos superiores a 90 dias, devendo a contabilidade, incluindo os documentos justificativos de suporte, ser conservada em boa ordem durante o prazo de 10 anos, sem prejuízo do uso de microfilmagem ou de suporte eletrónico nos casos e nos termos previstos na lei (art.º 123º do Código do IRC)[51].

As entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos:

a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos consideradas para efeitos de IRS;
b) Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
c) Registo de inventário, em 31 de dezembro, dos bens suscetíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

No entanto, caso estas entidades desenvolvam, a título acessório, atividades comerciais, industriais ou agrícolas, deve também ser organizada uma contabilidade nos termos atrás referidos, exceto quando, não tendo o sujeito passivo optado por possuir contabilidade, os rendimentos totais obtidos em cada um dos dois exercícios anteriores não excedam € 150 000.

São aplicáveis quer relativamente à escrituração quer à contabilidade, o que se referiu atrás quanto a organização, execução e conservação.

Os sujeitos passivos de IRC, com exceção dos isentos nos termos do art.º 9º do Código, são ainda obrigados a manter, em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, com os elementos contabilísticos e fiscais definidos na Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro. Os sujeitos passivos cuja situação deva ser acompanhado pela Unidade de

[51] Importa também ter em conta o disposto no art.º 63º-C da Lei Geral Tributária segundo o qual os sujeitos passivos de IRC (bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada) estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida, à qual a administração tributária tem acesso sem dependência do consentimento dos respetivos titulares, nos termos legais aplicáveis. Devem ser efetuados através desta conta ou contas todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e levantamentos dos sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos. A mesma disposição estipula que os pagamentos relativos a faturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a € 1000 devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

Grandes Contribuintes (cf. art.º 68º-B da Lei Geral Tributária e Portaria n.º 130/2016, de 10 de maio) e as demais entidades a que seja aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades são obrigados a entregar anualmente esse processo conjuntamente com a declaração anual de informação contabilística e fiscal.

2.7.3. Representação de entidades não residentes

As entidades não residentes em território português que aqui não tenham estabelecimento estável e nele obtenham rendimentos assim como os sócios ou membros, não residentes sem estabelecimento estável, de entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal são obrigadas a designar, na declaração de início de atividade ou de alterações, uma pessoa singular ou coletiva, residente em território português, para as representar perante a administração fiscal quanto às suas obrigações referentes a IRC. Esta designação é, no entanto, meramente facultativa em relação a residentes fiscais noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

Não havendo essa designação e independentemente da penalidade que ao caso couber, não haverá lugar às notificações previstas no Código do IRC, sem prejuízo de os sujeitos passivos poderem tomar conhecimento das matérias a que as mesmas respeitariam junto da Autoridade Tributária e Aduaneira.

2.8. Medidas anti abuso

De modo a combater o planeamento fiscal abusivo existem na legislação fiscal diversas disposições com esse objetivo e em particular, no caso da fiscalidade internacional, a chamada dupla não tributação. No caso do IRC, além da cláusula geral anti abuso constante do art.º 38º da Lei Geral Tributária, existem várias cláusulas específicas, algumas das quais já mencionadas ao longo desta síntese e ainda outras, nomeadamente as constantes do n.º 10 do art.º 49º do Código do IRC, que estabelece a prevalência da substância sobre a forma quanto à tributação envolvendo instrumentos financeiros derivados e no n.º 10 do art.º 73º do Código do IRC, prevendo a não aplicação do regime especial de neutralidade fiscal aplicável a fusões, cisões, entradas de ativos e permuta de partes sociais quando as mesmas tiverem como objetivo principal ou um dos seus objetivos principais a fuga aos impostos. As relações económicas com entidades sedeadas em territórios com regime fiscal claramente mais favorável constantes de portaria governamental (cf. adiante a lista desses territórios – Portaria n.º 150/2014), ou nas condições enumeradas no nº 5 do art.º 63º-D da Lei Geral Tributária[52], são objeto de

[52] São igualmente considerados territórios com regime claramente mais favorável aqueles que, ainda que não constem da lista referida, não disponham de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo tal imposto, a taxa aplicável seja inferior a 60% da taxa geral de IRC (que é de 21 %) sempre que, cumulativamente:

a) Os códigos e leis tributárias o refiram expressamente;
b) Existam relações especiais, nos termos definidos no Código do IRC (vide atrás 2.3.4.), entre pessoas ou entidades aí residentes e residentes em território português.

disposições específicas ao longo do Código, nomeadamente a que inverte o ónus da prova quanto à aceitação de gastos para efeitos de determinação do lucro tributável [art.º 23º-A, n.º 1, alínea r)] e as que preveem taxas de tributação especiais nesses casos [art.º 87º, n.º 4, alínea i) e art.º 88º, n.º 8].

Especial referência deve ser dada ao chamado *regime de transparência fiscal internacional,* segundo o qual os lucros ou rendimentos de entidades residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, e detidas, direta ou indiretamente, em determinadas condições por pessoas singulares ou coletivas residentes em território português (cf. artº 66º do Código do IRC), são imputados a estas independentemente de distribuição e tributados em Portugal. Excluem-se deste regime as entidades residentes fora do território português e que, nos termos definidos na lei, desempenham aí sobretudo uma atividade económica que não tenha um carácter meramente passivo (é o caso, nos termos abaixo indicados, da atividade agrícola ou industrial ou, com determinadas limitações, da atividade comercial ou de prestação de serviços; mas considera-se que estão sempre abrangidos pelo regime as operações próprias da atividade bancária e, exceto em casos limitados, da atividade seguradora bem como as operações relativas a partes de capital ou outros valores mobiliários, a direitos da propriedade intelectual ou industrial e, em princípio, a locação de bens).

Para efeitos desta imputação, considera-se que uma entidade está sujeita a um regime claramente mais favorável quando a sua residência se situe em território constante de lista aprovada por portaria governamental (veja-se abaixo), quando essa entidade aí esteja isenta ou não sujeita a um imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC ou, ainda, quando a taxa do imposto que lhe seja aplicável seja inferior a 60 % da taxa geral do IRC.

Excluem-se, no entanto, deste regime as entidades não residentes em território português quando se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

a) Os respetivos lucros ou rendimentos provenham em, pelo menos 75 % do exercício de uma atividade agrícola ou industrial no território onde estão estabelecidos ou uma atividade comercial ou de prestação de serviços que não esteja dirigida predominantemente ao mercado português;
b) A atividade principal da entidade não residente não consista na realização das seguintes operações;
    1) Operações próprias da atividade bancária;
    2) Operações relativas atividade seguradora, quando os respetivos rendimentos resultem predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência dessa entidade ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território;
    3) Operações relativas a partes sociais representativas de menos de 5 % do capital social ou dos direitos de voto, ou quaisquer participações detidas em

Esta extensão não é aplicável, no entanto, relativamente ao espaço da União Europeia ou do Estado Económico Europeu, neste último caso existindo cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

entidades com residência ou domicílio em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante da lista aprovada por despacho governamental, ou outros valores mobiliários, a direitos da propriedade intelectual ou industrial, à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico ou à prestação de assistência técnica;

4) Locação de bens, exceto de bens imóveis situados no território de residência.

O regime de imputação não se aplica quando a entidade não residente em território português seja residente ou esteja estabelecida noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado membro do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, e o sujeito passivo demonstre que a constituição e funcionamento da entidade correspondem a razões económicas válidas e que esta desenvolve uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial ou de prestação de serviços.

PAÍSES, TERRITÓRIOS E REGIÕES COM REGIMES DE TRIBUTAÇÃO P RIVILEGIADA/CLARAMENTE MAIS FAVORÁVEIS

1) Andorra;
2) Anguilha;
3) Antígua e Barbuda;
4) Antilhas Holandesas;
5) Aruba;
6) Ascensão;
7) Bahamas;
8) Bahrain;
9) Barbados;
10) Belize;
11) Ilhas Bermudas;
12) Bolívia;
13) Brunei;
14) Ilhas do Canal (Alderney, Guernesey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou);
15) Ilhas Cayman;
16) Ilhas Cocos e Kelling;
17) *Revogado*;
18) Ilhas Cook;
19) Costa Rica;
20) Djibouti;
21) Dominica;
22) Emiratos Árabes Unidos;
23) Ilhas Falkland ou Malvinas;
24) Ilhas Fiji;
25) Gâmbia;
26) Grenada;
27) Gibraltar;
28) Ilha de Guam;
29) Guiana;
30) Honduras;
31) Hong Kong;
32) Jamaica;
33) Jordânia;
34) Ilhas Keslim;
35) Ilha de Kiribati;
36) Koweit;
37) Labuán;
38) Líbano;
39) Libéria;
40) Liechtenstein;
41) *Revogado*
43) *Revogado*;
44) Ilhas Marianas do Norte;
45) Ilhas Marshall;
46) Maurícias;
47) Mónaco;
48) Monserrate;
49) Nauru;
50) Ilhas Natal;
51) Ilha de Niue;
52) Ilha Norfolk;
53) Sultanato de Oman;
54) Ilhas Pacífico;
55) Ilhas Palau;
56) Panamá;
57) Ilha de Pitcairn;
58) Polinésia Francesa;
59) Porto Rico;
60) Quatar;
61) Ilhas Salomão;
62) Samoa Americana;
63) Samoa Ocidental;
64) Ilha de Santa Helena;
65) Santa Lúcia;
66) São Cristóvão e Nevis;
67) São Marino;
68) Ilha de São Pedro e Miguelon;
69) São Vicente e Grenadinas;
70) Seychelles;
71) Suazilândia;
72) Ilhas Svalbard;
73) Ilha de Tokelau;
74) Tonga;
75) Trinidad e Tobago;
76) Ilha Tristão da Cunha;
77) Ilhas Turks e Caicos;
78) Ilha Tuvalu;
79) *Revogado*;
80) República de Vanuatu;
81) Ilhas Virgens Britânicas;
82) Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América;
83) República Árabe do Yémen.

Fonte: Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, Portaria n.º 212/2011, de 8 de novembro e Portaria nº 345-A/2016, de 30 de dezembro

III

IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO

1. IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (IMI)

No âmbito da reforma da tributação do património, a contribuição autárquica foi substituída pelo Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), a partir de 1 de dezembro de 2003.

Para o efeito foi publicado o Código do IMI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

1.1. Incidência

1.1.1 Incidência real

O IMI incide sobre o *valor patrimonial tributário* dos prédios rústicos e urbanos situados no território nacional, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam.

Para efeitos deste Código, considera-se *prédio*:

- Toda a fração de território, incluindo as águas, plantações, edifícios ou construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência, que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico; e,
- As águas, plantações, edifícios ou construções, com autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fração de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, têm carácter de permanência quando afetos a fins não transitórios.

Presume-se o carácter de permanência, quando os edifícios ou construções estão assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

As frações autónomas no regime de propriedade horizontal são havidas como prédios.

Os prédios classificam-se em rústicos, urbanos e mistos.

Consideram-se *prédios rústicos*:

- Os terrenos situados fora de um aglomerado urbano, exceto os que sejam de classificar como terrenos para construção e os que tenham por destino normal uma utilização geradora de rendimentos comerciais e industriais, desde que:
  a) Estejam afetos ou, na falta de concreta afetação, que tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas e silvícolas;
  b) Não tendo a afetação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor;
- Os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de

quaisquer rendimentos, ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas ou silvícolas e estejam a ter, de facto, essa afetação;

- Os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos agrícolas ou silvícolas, quando situados nos terrenos acima mencionados;
- As águas e plantações nas situações atrás descritas.

A qualificação dos rendimentos referidos no Código do IMI é aquela que é considerada para efeitos de IRS (vide atrás I.1.1.1.)

Consideram-se *prédios urbanos* todos os que não devem ser classificados como rústicos.

Os prédios urbanos dividem-se em:

a) Habitacionais;
b) Comerciais, industriais ou para serviços;
c) Terrenos para construção;
d) Outros.

Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.

São *terrenos para construção* os que se encontrem situados dentro ou fora de um aglomerado urbano para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção e os que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceto aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença de construção, designadamente os situados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais, estejam afetos a espaços, infra estruturas e equipamentos públicos.

São classificados como prédios urbanos na rubrica outros, os terrenos que se encontrem situados dentro de um aglomerado urbano e não sejam terrenos para construção nem possam ser classificados como prédios rústicos e ainda os edifícios e construções licenciadas, ou na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não habitacionais, comerciais, industriais ou de serviços e ainda os terrenos em que as autoridades competentes vedem qualquer licença de autorização de loteamento ou construção.

Prédios mistos são os que têm parte rústica e urbana, mas nenhuma pode ser classificada como principal.

Se alguma das partes puder ser classificada como principal, o prédio será classificado de acordo com a mesma.

1.1.2 Incidência pessoal

O imposto será devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar. Porém:

a) Nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto será devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação;

b) No caso de propriedade resolúvel, o imposto será devido por quem tenha o uso e fruição do prédio;
c) Quando o prédio faça parte de herança indivisa, o imposto será devido por esta, representada pela cabeça de casal.

1.1.3. Início da tributação

O início da sujeição terá lugar com a verificação das seguintes situações: o ano inclusive, em que a fração do território e demais elementos devam ser classificados de prédios; o ano seguinte ao do termo da situação de isenção salvo se estando o contribuinte a beneficiar de isenção, adquirir novo prédio para habitação e continuar proprietário do prédio isento, caso em que a contribuição será devida a partir do ano em que o prédio deixou de ser habitado pelo respetivo proprietário; com a conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou de outras alterações que hajam determinado a variação do valor patrimonial de um prédio; o quarto ano seguinte àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a construção de edifícios para venda (liquidar-se-á, porém, a contribuição por todo o período decorrido desde a sua aquisição, se aos prédios for dada diferente utilização); no terceiro ano seguinte àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a sua venda, liquidando-se, porém, a contribuição por todo o período se for dada utilização diferente ou retardada a venda.[53]

Não gozam do diferimento do início de tributação para o quarto e terceiro ano seguinte nos termos acima indicados os sujeitos passivos que tenham adquirido o prédio a entidade que dele já tenha beneficiado.

O imposto será devido a partir do ano, inclusive, em que se verifique o início da sujeição.

A lei prevê, também, a data a partir da qual se presume a conclusão dos prédios urbanos e a sua inscrição na matriz que é feita por declaração do contribuinte e, em certas situações, por procedimento oficioso.

1.2. Isenções

Estão isentos de IMI, o Estado, as Regiões Autónomas e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendendo os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial[54], bem como as autarquias locais e suas associações ou federações de municípios de direito público.

Ficam igualmente isentos de IMI (art.º 46.º do EBF), durante três anos, os prédios ou parte dos prédios urbanos habitacionais construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, cujo valor patrimonial não exceda € 125 000, destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, cujo rendimento coletável para efeitos de IRS, no ano anterior, não seja superior a € 153 300, e que sejam efetivamente afetos a tal fim no prazo de seis meses após a

[53] O início da tributação apenas no quarto ano seguinte ou no terceiro ano seguinte não é aplicável às empresas situadas em território com regime fiscal claramente mais favorável (Portaria n.º 150/2004 de 13 de Fevereiro).

[54] Exceto os hospitais e unidades de saúde constituídos em entidades públicas empresariais em relação aos imóveis nos quais sejam prestados cuidados de saúde.

aquisição ou a conclusão da construção, da ampliação ou dos melhoramentos, salvo por motivo não imputável ao beneficiário, devendo o pedido de isenção ser apresentado pelos sujeitos passivos até ao termo dos 60 dias subsequentes àquele prazo.

Ficam igualmente isentos, nos termos acima mencionados, os prédios ou parte de prédios urbanos construídos de novo, ampliados ou melhorados ou adquiridos, a título oneroso, quando se trate da primeira transmissão, na parte destinada a arrendamento para habitação.

A isenção não será aplicável quando os prédios em causa sejam propriedade de entidade domiciliada em território com regime fiscal claramente mais favorável (Portaria nº 150/2004, de 13 de Fevereiro).

Por outro lado, a isenção só pode ser reconhecida duas vezes ao mesmo sujeito passivo ou agregado familiar.

Estão igualmente isentos de IMI os prédios rústicos e o prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que seja efetivamente afeto a tal fim (e estando nele fixado o respetivo domicílio fiscal[55]), desde que o rendimento bruto total do agregado familiar (no ano anterior àquele a que respeita a isenção) não seja superior a 2,3 vezes o valor anual do IAS e o valor patrimonial tributário global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar não exceda 10 vezes o valor anual do IAS [56] [57].

Está, ainda, prevista, a isenção de IMI dos prédios urbanos objeto de reabilitação urbanística, pelo período de três anos a contar do ano, inclusive, da emissão da respetiva licença camarária (art.º 45.º do EBF).

1.3. Valor patrimonial tributário

O valor patrimonial tributário dos prédios será determinado por avaliação, com base em declaração do sujeito passivo. Sempre que necessário, a avaliação é precedida de vistoria do prédio a avaliar.

A avaliação dos prédios rústicos será de base cadastral, não cadastral ou direta, sendo a dos prédios urbanos sempre direta.

Os critérios objetivos definidos na lei são os seguintes:

[55] Sem prejuízo desta condição, o sujeito passivo que, a 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto, se encontre a residir em lar de terceira idade pode beneficiar da isenção, se provar, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, que o prédio ou parte do prédio em causa constituía a sua habitação própria e permanente.

[56] Nos termos do art.º 220º da Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, até que o valor do IAS atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor em 2010 (ou seja, € 475), mantém-se aplicável este valor para efeitos da indexação prevista nesta isenção. Esta disposição é aplicável ao cálculo do IMI referente aos anos de 2016 e seguintes.

[57] Estas isenções são automáticas, nelas não se incluindo os prédios pertencentes a sujeitos passivos não residentes, sendo reconhecidas oficiosamente e com periodicidade anual pela Autoridade Tributária e Aduaneira, mas o não cumprimento atempado pelo sujeito passivo ou pelos membros do seu agregado familiar das suas obrigações declarativas quanto a IRS e a IMI determina a não atribuição dessas isenções.

a) *Prédios rústicos*

O valor patrimonial tributário dos prédios rústicos corresponde ao produto do seu rendimento fundiário pelo fator 20, arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.

O rendimento fundiário corresponde ao saldo de uma conta anual de cultura em que o crédito será representado pelo rendimento bruto e o débito pelos encargos de exploração.

O rendimento fundiário de um prédio apura-se a partir da soma dos rendimentos das suas parcelas com os das árvores dispersas nelas existentes, quando pertencentes ao titular do direito ao rendimento do prédio e se, no seu conjunto, tiverem interesse económico.

A avaliação de base cadastral consiste na elaboração dos quadros de qualificação e classificação, dos quadros de tarifas e na distribuição parcelar feitos nos termos abaixo indicados[58].

As tarifas serão calculadas por meio de contas anuais de cultura de acordo com a seguinte fórmula:

$$T=RB-EE$$

em que:

T – tarifa

RB – (rendimento bruto) – o valor, a preços correntes de mercado, na ocasião normal de venda, da produção total de um ciclo, constituída pelos produtos principais e secundários, espontâneos ou obtidos por cultura, comerciáveis em natureza ou no primeiro estádio tecnológico de transformação em que se tornem regionalmente comercializáveis;

EE – (encargos de exploração) – que compreendem:

a) As despesas de cultura, conservação e transporte dos produtos para o armazém e, quando for caso disso, para os mercados;

b) As despesas de conservação e de reintegração das plantações, construções, benfeitorias e outros melhoramentos fundiários;

c) As despesas gerais de exploração, que respeitam a outras despesas não abrangidas nas alíneas anteriores, nomeadamente as de administração e direção, devendo ser expressas numa percentagem, não superior a 8%, do total das restantes despesas;

d) O juro correspondente ao capital de exploração, o qual terá por referência a taxa EURIBOR, a 12 meses, majorada em 30 %.

[58] No art.º 240º da Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, está previsto um processo de avaliação geral dos prédios rústicos de área igual ou superior a 50 hectares, a iniciar em 2017, de acordo com uma atualização de critérios de avaliação a aprovar pela Assembleia da República.

b) *Prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços*[59]

O valor patrimonial tributário de prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:

$$Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$$

em que:

Vt - valor patrimonial tributário;
*V*c - valor base dos prédios edificados;
A - área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;
Ca - coeficiente de afetação;
Cl - coeficiente de localização;
Cq - coeficiente de qualidade e conforto;
Cv - coeficiente de vetustez.

Os prédios comerciais, industriais ou para serviços para cuja avaliação se revele desadequada a expressão acima, são avaliados pelo método do custo adicionado ao valor do terreno.

O valor base dos prédios edificados (*Vc*) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação, fixado em 25% daquele custo (a Portaria n.º 345-B/2016, de 30 de dezembro, fixou em 482,40 euros o valor médio de construção por m^2 a vigorar em 2017).

A área bruta de construção do edifício ou da fração e a área excedente à de implantação (*A*) resultam da seguinte expressão:

$$A = (Aa + Ab) \times Caj + Ac + Ad$$

em que:

Aa – área bruta privativa, que é a superfície total, medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fração, a que se aplica o coeficiente 1.

Ab – áreas brutas dependentes, que são as áreas cobertas e fechadas de uso exclusivo, ainda que constituam partes comuns, mesmo quando situadas no exterior do edifício ou fração, considerando-se como tais as garagens e parqueamentos, as arrecadações, as instalações para animais, os sótãos ou caves acessíveis, desde que não integrados na área bruta privativa, a que se aplica o coeficiente 0,3.

Caj – coeficiente de ajustamento de áreas, nos termos adiante referidos.

Ac – área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, considerando-se que a área do terreno livre resulta da diferença entre a área total do terreno e a área de implantação da construção ou construções que integra jardins, parques, campos de jogos, piscinas, quintais e outros logradouros, que até ao limite referido tem o coeficiente de 0,025.

---

[59] Os valores de todos os prédios urbanos estão sujeitos a uma atualização trienal nos termos do artº 138º do Código do IMI. Nos termos do art.º 164º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, os valores patrimoniais dos prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços que foram atualizados, com referência a 31 de dezembro dos anos de 2012 a 2015, estão sujeitos a uma atualização extraordinária, a 31 de Dezembro de 2016, com base no fator 1,0225.

Ad – área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação, em que o coeficiente é de 0,005.

Para os prédios cuja afetação seja a habitação, o coeficiente de ajustamento de áreas (*Caj*) é aplicado à área bruta privativa e dependente e é variável em função dos escalões de área, de acordo com a seguinte tabela e com base nas seguintes fórmulas:

Aa + 0,3 Ab	***Caj***	**Fórmulas de ajustamento de áreas**
≤ 100	1,00	*Aa* + 0,30 *Ab*
> 100 - 160	0,90	100 x 1,0 + 0,90 x x (*Aa* +0,3*Ab* -100*)*
> 160 - 220	0,85	100 x 1,00 + 0,90 x x (160 – 100) + 0,85 x x (*Aa* + 0,3*Ab* – 100)
> 220	0,80	100 x 1,00 + 0,90 x x (160 – 100) + 0,85 x x (220 – 160) + 0,80 x x (*Aa* + 0,3*Ab* – *220*)

Para os prédios cujas afetações sejam o comércio ou os serviços, o coeficiente de ajustamento de áreas (*Caj*) é aplicado às áreas brutas privativa e dependente e é variável em função dos escalões de área, seguindo a mesma metodologia de cálculo acima indicada, de acordo com a seguinte tabela:

Aa + 0,3 Ab	***Caj***
≤ 100	1,00
> 100 – 500	0,90
> 500 – 1000	0,85
> 1000	0,80

Para os prédios cuja afetação seja a indústria, o coeficiente de ajustamento de áreas (*Caj*) é aplicado às áreas brutas privativa e dependente e é variável em função dos escalões de área, seguindo a mesma metodologia de cálculo acima indicada para os prédios habitacionais, de acordo com a seguinte tabela:

Aa + 0,3 Ab	***Caj***
≤ 400	1,00
> 400 - 1000	0,90
> 1000 - 3000	0,85
> 3000	0,80

Para os prédios cuja afetação seja a de estacionamento coberto, individual ou coletivo, fechado ou aberto, o coeficiente de ajustamento de áreas (*Caj*) é aplicado

às áreas brutas privativa e dependente e é variável em função dos escalões de área, seguindo a mesma metodologia de cálculo acima mencionada, de acordo com a seguinte tabela:

Aa + 0,3 Ab	***Caj***
≤ 100	1,00
> 100 - 500	0,90
> 500 - 1000	0,85
> 1000	0,80

O coeficiente de afetação (*Ca*) depende do tipo de utilização dos prédios edificados, de acordo com o seguinte quadro:

Utilização	**Coeficiente**
Comércio	1,20
Serviços	1,10
Habitação	1,00
Habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados	0,70
Armazéns e atividade industrial	0,60
Comércio e serviços em construção tipo industrial	0,80
Estacionamento coberto e fechado	0,40
Estacionamento coberto e não fechado	0,15
Estacionamento não coberto	0,08
Prédios não licenciados, em condições muito deficientes de habitabilidade	0,45
Arrecadações e arrumos	0,35

O coeficiente de localização (*Cl*) é fixado em cada município tendo em conta os fatores definidos na lei (acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zona de elevado valor de mercado imobiliário), e varia entre 0,4 e 3,5, podendo em situações de habitação dispersa em meio rural ser reduzido para 0,35. Os coeficientes a aplicar em cada zona homogénea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria e serviços. Esses coeficientes podem ser consultados em www.portaldasfinancas.gov.pt.[60]

O coeficiente de qualidade e conforto (*Cq*) é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7 e minorado 0,5, e obtém-se adicionando à unidade os coeficientes majorativos e subtraindo os coeficientes minorativos, abaixo indicados, que levam em conta, designadamente, o tipo de edificação, a

[60] Cf. .também Portaria n.º 420-A/2015, de 31 de dezembro.

localização, a existência e qualidade das infra-estruturas urbanísticas e a existência ou inexistência de equipamentos complementares.
São os seguintes os coeficientes majorativos e minorativos:[61]

Prédios urbanos destinados a habitação	
Elementos de qualidade e conforto	***Coeficientes***
Majorativos	
Moradias unifamiliares	*Até 0,20*
Localização em condomínio fechado	*0,20*
Garagem individual	*0,04*
Garagem coletiva	*0,03*
Piscina individual	*0,06*
Piscina coletiva	*0,03*
Campos de ténis	*0,03*
Outros equipamentos de lazer	*0,04*
Qualidade construtiva	*Até 0,15*
Localização excecional	*Até 0,10*
Sistema central de climatização	*0,03*
Elevadores em edifícios de menos de quatro pisos	*0,02*
Localização e operacionalidade relativas	*Até 0,20*
Minorativos	
Inexistência de cozinha	*0,10*
Inexistência de instalações sanitárias	*0,10*
Inexistência de rede pública ou privada de água	*0,08*
Inexistência de rede pública ou privada de eletricidade	*0,10*
Inexistência de rede pública ou privada de gás	*0,02*
Inexistência de rede pública ou privada de esgotos	*0,05*
Inexistência de ruas pavimentadas	*0,03*
Inexistência de elevador em edifícios com mais de três pisos	*0,02*
Existência de áreas inferiores às regulamentares	*0,05*
Estado deficiente de conservação	*Até 0,05*
Localização e operacionalidade relativas	*Até 0,10*

[61] A Portaria n.º 1434/2007, de 6 de novembro, estabelece algumas diretivas relativas à apreciação de alguns destes coeficientes.

Prédios urbanos destinados a comércio, indústria e serviços	
Elementos de qualidade e conforto	***Coeficientes***
Majorativos	
Localização em centro comercial	*0,25*
Localização em edifícios destinados a escritórios	*0,10*
Sistema central de climatização	*0,10*
Qualidade construtiva	*Até 0,10*
Existência de elevador(es) e ou escada(s) rolante(s)	*0,03*
Localização e operacionalidade relativas	*Até 0,20*
Minorativos	
Inexistência de instalações sanitárias	*0,10*
Inexistência de rede pública ou privada de água	*0,08*
Inexistência de rede pública ou privada de eletricidade	*0,10*
Inexistência de rede pública ou privada de esgotos	*0,05*
Inexistência de ruas pavimentadas	*0,03*
Inexistência de elevador em edifícios com mais de três pisos	*0,02*
Estado deficiente de conservação	*Até 0,05*
Localização e operacionalidade relativas	*Até 0,10*

O coeficiente de vetustez (*Cv*) é função do número inteiro de anos decorridos desde a data de emissão de licença de utilização, quando exista, ou da data da conclusão das obras de edificação, de acordo com a seguinte tabela:

Anos	**Coeficiente de vetustez**
Menos de 2	1
De 2 a 8	0,90
De 9 a 15	0,85
De 16 a 25	0,80
De 26 a 40	0,75
De 41 a 50	0,65
De 51 a 60	0,55
Mais de 60	0,40

Nos prédios ampliados estas regras aplicam-se, respetivamente, de acordo com a idade de cada parte.

c) Terrenos para construção

O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção será o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro

de fixação do edifício ao solo medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.
O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor de edificações autorizadas ou previstas[62].

1.4. Taxas

As taxas do IMI serão as seguintes, a fixar, em cada ano, sendo caso disso, por deliberação da assembleia municipal, dentro dos intervalos abaixo indicados:

a) Prédios rústicos: 0,8%:
b) Prédios urbanos: de 0,3% a 0,45%[63];

As taxas relativas a prédios urbanos são elevadas para o triplo nos casos de prédios urbanos que se encontrem devolutos há mais de um ano, de prédios em ruínas, considerando-se devolutos ou em ruínas os como tal classificados em diploma próprio[64].
Para os prédios que sejam de propriedade de entidade domiciliada em território com regime fiscal claramente mais favorável (Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro – veja-se atrás II.2.8.), a taxa do imposto é de 7,5%.
A deliberação da assembleia municipal poderá:

a) Definir áreas territoriais correspondentes a freguesias, ou zonas delimitadas de freguesias, que sejam objeto de operações de reabilitação urbana ou de combate à desertificação, e majorar ou minorar até 30% a taxa que vigorar para o ano a que respeita o imposto;
b) Definir áreas territoriais correspondentes a freguesias, ou zonas delimitadas de freguesias, e fixar uma redução até 20% da taxa que vigorar para o ano a que respeita o imposto, a aplicar aos prédios arrendados, que pode ser cumulativa com a definida no número anterior;
c) Majorar até 30% a taxa aplicável aos prédios urbanos degradados, considerando-se como tais os que face ao seu estado de conservação não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens;
d) Majorar até ao dobro a taxa aplicável aos prédios rústicos com áreas florestais em situação de abandono, não podendo desta majoração resultar uma coleta de imposto inferior a 20 euros por prédio.
e) Fixar uma redução até 50% da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto relativamente aos prédios classificados de interesse público, de valor municipal ou património cultural, nos termos da legislação em vigor;

Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução da taxa do IMI que vigorar no ano a que respeita o imposto, a aplicar ao prédio ou parte do prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar (que é o que for o seu domicílio fiscal),

[62] Veja-se Portaria n.º 420-A/2015, de 31 de dezembro
[63] Os municípios abrangidos por programa de apoio à economia local ou programa de ajustamento municipal podem determinar que esta taxa máxima seja de 0,5 %, com fundamento na sua indispensabilidade para cumprir os objetivos definidos nos respetivos planos ou programas.
[64] Sobre o conceito de prédio devoluto veja-se Decreto-Lei nº 159/2006, de 8 de agosto.

e que seja efetivamente afeto a tal fim, atendendo ao número de dependentes que, nos termos do Código do IRS, compõem o respetivo agregado familiar no último dia do anterior àquele a que respeita o imposto, nos seguintes termos:

Número de dependentes a cargo	Dedução fixa (em €)
1	20
2	40
3 ou mais	70

A verificação dos pressupostos para a redução da taxa é feita pela Autoridade Tributária e Aduaneira de forma automática e com base nos elementos ao seu dispor.

1.5. Liquidação e pagamento

O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeita, sendo efetuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte.

Não há lugar a qualquer liquidação sempre que o montante do imposto a cobrar seja inferior a 10 euros.

Os serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira enviam a cada contribuinte, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes suscetíveis de utilização independente, respetivo valor patrimonial tributário e da coleta imputada a cada município da localização dos prédios. Caso o sujeito passivo não receba este documento deve solicitar em qualquer serviço de finanças uma 2.ª via do mesmo.

O imposto deve ser pago:

a) Em uma prestação, no mês de abril, quando o seu montante seja igual ou inferior a € 250;
b) Em duas prestações, nos meses de abril e novembro, quando o seu montante seja superior a € 250 e igual ou inferior a € 500;
c) Em três prestações, nos meses de abril, julho e novembro, quando o seu montante seja superior a € 500.

Sempre que no mesmo ano, por motivos imputáveis aos serviços, seja liquidado imposto respeitante a dois ou mais anos e o montante total a cobrar seja superior a € 250 o imposto relativo a cada um dos anos em atraso é pago com intervalo de seis meses contado do mês seguinte inclusive ao da notificação, sendo pago em primeiro lugar o imposto mais antigo.

1.6. Cláusula de salvaguarda

Relativamente aos prédios ou parte de prédios urbanos que sejam habitação própria e permanente do sujeito passivo, a coleta do IMI respeitante a cada ano não pode exceder a coleta do IMI devida no ano imediatamente anterior adicionada, em cada um desses anos, do maior dos seguintes valores:

a) € 75; ou
b) Um terço da diferença entre o IMI resultante do valor patrimonial tributário fixado na avaliação atual e o que resultaria da avaliação anterior, independentemente de eventuais isenções aplicáveis.

Esta cláusula não é aplicável aos prédios em que se verifique uma alteração do sujeito passivo do IMI no ano a que respeita o imposto, salvo nas transmissões gratuitas de que foram beneficiários o cônjuge, descendentes e ascendentes.

O aumento da coleta de IMI determinado por aumento do valor tributável não resultante de mera atualização desse valor nos termos do art.º 138º do Código do IMI não é aplicável, independentemente do valor do imóvel, a sujeitos passivos que reúnam as condições legais para a isenção deste imposto e tenham mais de 65 anos.

2. ADICIONAL AO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS

A Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, criou esta nova tributação, através da inserção no Código do IMI de um capítulo XV, a que correspondem os art.os 135º-A a 135º-K desse Código. Ao mesmo tempo, foi eliminada a verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, que previa uma tributação para os imóveis urbanos cujo valor patrimonial fosse superior a um milhão de euros.

O adicional ao IMI, deduzido dos encargos de cobrança, é receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social.

2.1. Incidência

O adicional incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular. São, porém, excluídos os prédios urbanos classificados como "comerciais, industriais ou para serviços" e "outros", tal como são classificados para efeitos de IMI (vide atrás 1.1.1.).

São sujeitos passivos as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados em território português. Para este efeito, são equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do IMI, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal.

A qualidade de sujeito passivo é determinada por referência à data de 1 de janeiro do ano a que o adicional respeita.

Não são sujeitos passivos do adicional as empresas municipais.

2.2. Valor tributável

O valor tributável corresponde à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de Janeiro do ano a que respeita o adicional, dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo. A esse valor tributável são deduzidas as seguints importâncias:

a) € 600 000, quando o sujeito passivo é uma pessoa singular;
b) € 600 000, quando o sujeito passivo é uma herança indivisa.

Não são contabilizados para a soma acima referida os valores dos prédios que no ano anterior tenham estado isentos ou não sujeitos a tributação no IMI.

A lei inclui regras especiais para os casos de sujeitos passivos casados ou em união de facto e para as heranças indivisas. Assim:

i) Os sujeitos passivos casados ou em união de facto podem optar pela tributação conjunta do adicional, somando-se os valores patrimoniais tributários dos prédios na sua titularidade e multiplicando-se por dois o valor da dedução acima indicada em a), o que perfaz uma dedução de € 1 200 000;

ii) A equiparação da herança indivisa a pessoa coletiva pode ser afastada se, cumulativamente:[65]

- A herança, através do cabeça de casal, apresentar, de 1 a 31 de março, uma declaração identificando todos os herdeiros e as suas quotas;
- Após a apresentação dessa declaração, todos os herdeiros na mesma identificados confirmarem as respetivas quotas, através de declaração apresentada por cada um deles de 1 a 30 de abril.

2.3. Taxa

Ao valor tributável determinado após as deduções referidas acima, quando existam, são aplicadas as seguintes taxas:

a) 0,4 % às pessoas coletivas[66] e 0,7 % às pessoas singulares e heranças indivisas;
b) Sendo o sujeito passivo uma pessoa singular, na parte do valor tributável superior a um milhão de euros, ou ao dobro deste valor quando relativamente a casados ou em união de facto tenha havido opção pela tributação conjunta nos termos acima indicados, 1 % (taxa marginal).

Para os prédios que sejam propriedade de entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável em território constante da portaria emitida para esse efeito (veja-se atrás ponto II.2.8. - Portaria nº 150/2004, de 13/2), a taxa é de 7,5 %.

2.4. Liquidação e pagamento

A liquidação anual do adicional é da competência da Autoridade Tributária e Aduaneira com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 1 de janeiro do ano a que o mesmo respeita, sendo feita no mês de junho desse mesmo ano.

O pagamento deve ser efetuado no mês de Setembro do ano a que o imposto respeita.

2.5. Dedução do adicional nos impostos sobre o rendimento

2.5.1. Dedução no IRS

O adicional ao IMI é dedutível à coleta do IRS devido pelos sujeitos passivos que detenham rendimentos imputáveis a prédios urbanos sobre os quais incida, até à concorrência:

a) Da parte da coleta do IRS proporcional aos rendimentos líquidos da categoria F, no caso de englobamento destes rendimentos;
b) Da coleta obtida aplicando a esses rendimentos a taxa especial de 28 % prevista no art.º 72º do Código do IRS, nos demais casos.

Esta dedução é igualmente aplicável, com as necessárias adaptações, a sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos da categoria B obtidos no âmbito de atividades de arrendamento ou hospedagem e não é considerada para efeitos do

[65] Sendo afastada a equiparação da herança indivisa a pessoa coletiva, a quota-parte de cada herdeiro sobre o valor do prédio ou dos prédios que integram a herança indivisa acresce à soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios que constam da matriz na titularidade desse herdeiro, para determinação do valor tributável sujeito a imposto

[66] Quando os prédios de pessoas coletivas estejam afetos a uso pessoal dos titulares do respetivo capital, dos membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes, a taxa é de 0,7 %, aplicando-se a taxa marginal de 1% para a parcela do valor superior a um milhão de euros

limite das deduções à coleta prevista no nº 7 do art.º 78º do Código do IRS (veja-se atrás II.1.5.1.2.).

2.5.2. Dedução no IRC

Os sujeitos passivos de IRC podem optar por deduzir à coleta deste imposto, e até à sua concorrência, o montante do adicional ao IMI pago durante o exercício a que respeita o imposto, limitada à fração correspondente aos rendimentos gerados por imóveis, a ele sujeitos, no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem[67]. Esta opção prejudica a dedução do adicional na determinação do lucro tributável em sede de IRC.

A dedução é feita nos mesmos termos da dedução relativa a benefícios fiscais, mas não lhe é aplicável o limite aplicável às deduções previsto no art.º 92º do Código do IRC (veja.se atrás II.2.5.1.).

[67] Esta dedução não é aplicável quando os imóveis sejam detidos, direta ou indiretamente, por entidade residente em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria (Portaria nº 150/2004, de 13 de fevereiro – veja-se atrás II.2.8).

3. IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS (IMT)

No âmbito da reforma da tributação do património, o imposto municipal de sisa foi substituído pelo Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), a partir de 1 de janeiro de 2004.

Para o efeito foi publicado o Código do IMT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

3.1. Incidência

O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis situados no território nacional.

Para este efeito, integram o conceito de transmissão de bens imóveis:

a) As promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens, exceto se se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar e não ocorram certas situações;

b) O arrendamento com a cláusula de que os bens arrendados se tornam propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas acordadas;

c) Os arrendamentos ou subarrendamentos a longo prazo, considerando-se como tais os que devam durar mais de 30 anos, quer a duração seja estabelecida no início do contrato, quer resulte de prorrogação, durante a sua vigência, por acordo expresso dos interessados, e ainda que seja diferente o senhorio, a renda ou outras cláusulas contratuais;

d) A aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis e quando por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois, casados ou unidos de facto;

e) A aquisição de unidades de participação em fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular, independentemente da localização da sociedade gestora, bem como operações de resgate, aumento ou redução do capital ou outras, das quais resulte que um dos titulares ou dois titulares casados ou unidos de facto fiquem a dispor de, pelo menos, 75 % das unidades de participação representativas do património do fundo.

É ainda considerado que há também lugar a transmissão onerosa na outorga dos seguintes atos ou contratos:

a) Celebração de contrato-promessa de aquisição e alienação de imóveis em que seja clausulado no contrato ou posteriormente que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro;

b) Cessão da posição contratual no exercício do direito conferido por contrato-promessa referido na alínea anterior;

c) Outorga de procuração que confira poderes de alienação de bens imóveis ou de partes sociais em sociedades imobiliárias nos termos adiante indicados em que,

por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de natureza semelhante, o representado deixe de poder revogar a procuração;

d) Outorga de instrumento com substabelecimento de procuração com os poderes e efeitos previstos na alínea anterior;

e) Cedência da posição contratual ou ajuste de revenda, por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de aquisição e alienação, vindo o contrato definitivo a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro; não se considera, no entanto, ocorrer transmissão onerosa, se o contrato definitivo for celebrado com terceiro nomeado ou com sociedade em fase de constituição no momento em que o contrato-promessa é celebrado e que venha a adquirir o imóvel, desde que o promitente adquirente seja titular do seu capital social.

São também sujeitas ao IMT, designadamente:

a) A resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, do contrato de compra e venda ou troca de bens imóveis e as do respetivo contrato-promessa, quando, neste último caso, ocorrerem depois de passados 10 anos sobre a tradição ou posse;

b) As permutas, pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, consoante a que for maior;

c) O excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas (exceto quando resultar de dissolução de casamento que não tenha sido celebrado sob o regime de separação de bens), bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário;

d) A venda ou cessão do direito a determinadas águas, ainda que sob a forma de autorização para as explorar ou para minar em terreno alheio;

e) As entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou das sociedades civis a que tenha sido legalmente reconhecida personalidade jurídica, as entregas de bens imóveis dos participantes no ato de subscrição de unidades de participação de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular e, bem assim, a adjudicação de bens imóveis aos sócios na liquidação dessas sociedades e a adjudicação de bens imóveis como reembolso em espécie de unidades de participação decorrente da liquidação de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular;

f) As entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das restantes sociedades civis, na parte em que os outros sócios adquirirem comunhão, ou qualquer outro direito, nesses imóveis, bem como, nos mesmos termos, as cessões de partes sociais ou de quotas ou a admissão de novos sócios;

g) As transmissões de bens imóveis por fusão ou cisão das sociedades referidas acima na alínea e), ou por fusão de tais sociedades entre si ou com sociedade civil, bem como na fusão de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular;

h) As transmissões de benfeitorias e as aquisições de bens imóveis por acessão.

O IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis, sem prejuízo da existência de regras especiais para algumas situações.

3.2. Isenções

Estão isentos do IMT designadamente:

a) O Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as associações e federações de municípios de direito público, bem como quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial;
b) As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública quanto aos bens destinados, direta e imediatamente à realização dos seus fins estatutários;
c) As instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas, quanto aos bens destinados direta e imediatamente à realização dos seus fins estatutários;
d) As aquisições de bens para fins religiosos, efetuadas por pessoas coletivas religiosas, como tal inscritas, nos termos da lei que regula a liberdade religiosa (cf. Lei nº 16/2001, de 22 de junho);
e) Os Estados estrangeiros pela aquisição de edifícios destinados exclusivamente à sede da respetiva missão diplomática ou consular ou à residência do chefe da missão ou do cônsul, bem como dos terrenos para a sua construção, desde que haja reciprocidade de tratamento;
f) As constantes de acordo entre o Estado e quaisquer pessoas, de direito público ou privado, as quais são mantidas nos termos da respetiva lei;
g) As aquisições de prédios classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável;
h) As aquisições de bens situados nas regiões economicamente mais desfavorecidas, quando efetuadas por sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, que os destinem ao exercício, naquelas regiões, de atividades agrícolas ou industriais consideradas de superior interesse económico e social;
i) As aquisições de bens por associações de cultura física, quando destinados a instalações não utilizáveis normalmente em espetáculos com entradas pagas;
j) As aquisições de prédios rústicos que se destinem à primeira instalação de jovens agricultores candidatos aos apoios previstos na legislação aplicável, ainda que operadas em épocas diferentes, até ao valor de € 92 407, independentemente de o valor sobre que incidiria o imposto ultrapassar aquele limite;
l) As aquisições por museus, bibliotecas, escolas, entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas, institutos e associações de ensino ou educação, de cultura científica, literária ou artística e de caridade, assistência ou beneficência, quanto aos bens destinados, direta ou indiretamente, à realização dos seus fins estatutários;
m) Os fundos de investimento imobiliário cujas unidades de participação sejam integralmente detidas pelas entidades acima referidas na alínea a).

São também isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no art.º 112.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do art.º 117.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da atividade de comprador de prédios para revenda. Esta isenção não prejudica a liquidação e pagamento do IMT, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda. Quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido pago IMT, proceder-se-á à sua anulação.

Ficam igualmente isentas do IMT as aquisições de bens por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja direta ou indiretamente por aquelas dominado, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efetuadas em processo de falência ou de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

Esta isenção é ainda aplicável às aquisições de imóveis pelas entidades acima indicadas, desde que a entrega dos imóveis se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos ou fianças prestadas, nos termos seguintes:

a) Nas aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas destes exclusivamente destinados a habitação, que derivem de atos de dação em cumprimento;
b) Nas aquisições de prédios ou de frações autónomas destes não abrangidos acima, que derivem de atos de dação em cumprimento, desde que tenha decorrido mais de um ano entre a primeira falta de pagamento e o recurso à dação em cumprimento e não existam relações especiais entre credor e devedor, nos termos do nº 4 do artigo 63º do CIRC.

No caso de serem adquirentes sociedades direta ou indiretamente dominadas pelas instituições de crédito, só há lugar à isenção quando as aquisições resultem da cessão do crédito ou da fiança efetuadas pelas mesmas instituições àquelas sociedades comerciais e desde que estas sociedades sejam qualificadas como instituições de crédito ou como sociedades financeiras.

São isentas do IMT as aquisições de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, cujo valor que serviria de base à liquidação não exceda € 92 407.

3.3. Valor tributável

O IMT incide sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior, considerando-se como valor patrimonial tributário o valor dos bens imóveis inscritos nas matrizes, nos termos do Código do IMI, referente à data da liquidação.

No caso de imóveis omissos na matriz ou nela inscritos sem valor tributário, bem como de bens ou direitos não sujeitos a inscrição matricial, o valor patrimonial será determinado nos termos do Código do IMI.

Ao valor patrimonial tributário junta-se o valor declarado das partes integrantes, quando o mesmo não esteja compreendido no referido valor patrimonial.
Existem ainda um conjunto de regras para situações especiais, designadamente:

a) Nas permutas de bens imóveis, tomar-se-á para base da liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários;
b) Nas transmissões por meio de dação de bens em pagamento o IMT será calculado sobre o seu valor patrimonial tributário, ou sobre a importância da dívida que for paga com os bens transmitidos, se for superior;
c) Nos arrendamentos e nas sublocações a longo prazo, o IMT incidirá sobre o valor de 20 vezes a renda anual, quando seja igual ou superior ao valor patrimonial tributário do respetivo prédio, e incide sobre a diferença entre o valor que os bens tinham na altura do arrendamento e o da data da aquisição, ou sobre o valor declarado se for superior, caso o arrendatário venha a adquirir o prédio;
d) Nas partilhas judiciais ou extrajudiciais, o valor do excesso de imóveis sobre a quota parte do adquirente será calculado em face do valor patrimonial tributário desses bens adicionado do valor atribuído aos imóveis não sujeitos a inscrição matricial, ou, caso seja superior, em face do valor que tiver servido de base à partilha;
e) Nos atos referidos nas alíneas e) e f) do nº 5 do artº 2º do Código do IMT (atos relativos ao capital das sociedades ou ao património de fundos de investimento imobiliário), o valor dos imóveis será o valor patrimonial tributário ou aquele por que os mesmos entraram para o ativo das sociedades ou para o património dos fundos de investimento imobiliário, consoante o que for maior;
f) Na fusão ou na cisão das sociedades, o IMT incidirá sobre o valor patrimonial tributário de todos os imóveis das sociedades fusionadas ou cindidas que se transfiram para o ativo das sociedades que resultarem da fusão ou cisão, ou sobre o valor por que esses bens entrarem para o ativo das sociedades, se for superior;
g) O valor dos bens imóveis ou do direito de superfície constituído sobre os imóveis locados, adquiridos pelo locatário, através de contrato de compra e venda, no termo da vigência do contrato de locação financeira e nas condições nele estabelecidas, será o valor residual determinado ou determinável, nos termos do respetivo contrato[68];
h) O valor dos bens expropriados por utilidade pública será o montante da indemnização, salvo se esta for estabelecida por acordo ou transação, caso em que se aplicam as regras gerais.

3.4. Taxas

As taxas do IMT são as seguintes:

[68] Deverá ter-se em consideração que, por força do nº 6 do art.º 31º do Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de novembro, é mantido em vigor o artº 3º do Decreto-Lei nº 311/82, de 4 de agosto, segundo o qual está isento de IMT a compra e venda a favor do locatário, no exercício do direito de opção de compra previsto no regime jurídico do contrato de locação financeira, da propriedade ou do direito de superfície constituído sobre o imóvel locado. Sobre esta matéria, em especial sobre o reconhecimento deste benefício, veja-se Ofício-Circulado nº 40100, de 18.4.2011, da DSIMT.

a) *Aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente*:

Valor sobre que incide o IMT (em euros)	**Taxas percentuais**	
	Marginal	**Média***
Até 92 407	0	0
De mais de 92 407 até 162 403	2	0,5379
De mais de 126 403 até 172 348	5	1,7274
De mais de 172 348 até 287 213	7	3,8361
De mais de 287 213 até 574 323	8	-
Superior a 574 323	6 (taxa única)	

*No limite superior do escalão

b) *Aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, não abrangidas pela alínea anterior:*

Valor sobre que incide o IMT (em euros)	**Taxas percentuais**	
	Marginal	**Média***
Até 92 407	1	1
De mais de 92 407 até 126 403	2	1,2689
De mais de 126 403 até 172 348	5	2,2636
De mais de 172 348 até 287 213	7	4,1578
De mais de 287 213 até 550 836	8	-
Superior a 550 836	6 (taxa única)	

* No limite superior do escalão

c) *Aquisição de prédios rústicos -5%*

d) *Aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas- 6,5%*

Quando, relativamente às aquisições a que se referem as alíneas a) e b), o valor sobre que incide o imposto seja superior a € 92 407, este é dividido em duas partes, sendo uma igual ao limite do maior dos escalões que nela couber, à qual se aplica a taxa média correspondente a este escalão, e outra igual ao excedente, a que se aplica a taxa marginal respeitante ao escalão imediatamente superior.

À aquisição onerosa de figuras parcelares do direito de propriedade aplica-se a taxa referida acima correspondente à natureza dos bens sobre que incide o direito adquirido, sendo aplicável a taxa referida na alínea a) supra apenas quando estiver em causa a transmissão do usufruto, uso e habitação ou direito de superfície, que incidam sobre prédio urbano ou fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente.

A taxa será sempre de 10 %, não se aplicando qualquer isenção ou redução, sempre que o adquirente esteja situado em território com regime fiscal claramente mais favorável (Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro – veja-se atrás II.2.8.).

3.5. Liquidação e pagamento

A liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, devidamente preenchida, a qual pode ser apresentada em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos.

A liquidação é promovida oficiosamente pelos serviços de finanças que forem competentes e sempre que os interessados não tomem a iniciativa de o fazer dentro dos prazos legais, bem como quando houver lugar a qualquer liquidação adicional, sem prejuízo dos juros compensatórios a que haja lugar e da penalidade que ao caso couber.

O IMT é liquidado pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, com base na declaração do sujeito passivo ou oficiosamente, considerando-se, para todos os efeitos legais, o ato tributário praticado no serviço de finanças competente.

Nas alienações de herança ou de quinhão hereditário, bem como no caso de transmissões por partilha judicial ou extrajudicial, a liquidação do IMT é sempre promovida pelo serviço de finanças competente para a liquidação do imposto do selo e não havendo lugar a esse imposto pelo serviço de finanças onde estiverem situados os bens ou, sendo vários, pelo serviço onde se situarem os de maior valor patrimonial tributário.

A liquidação do imposto precede, em regra, o ato ou facto translativo dos bens e, sendo caso disso, a celebração do contrato-promessa, a cessão da posição contratual, a outorga notarial da procuração ou o ato de lavrar o instrumento de substabelecimento.

Não se realizando dentro de dois anos o ato ou facto translativo por que se pagou o IMT, fica sem efeito a liquidação.

No caso de prédio omisso na matriz, o imposto é liquidado sobre o valor constante do ato ou contrato, corrigindo-se oficiosamente a liquidação, sendo caso disso, logo que o valor da avaliação, a efetuar nos termos do Código do IMI, se torne definitivo.

Por outro lado, antes da celebração do ato ou contrato, os sujeitos passivos podem requerer ao abrigo do Código do IMI, a avaliação de imóveis quando fundamentadamente considerem excessivo o valor patrimonial tributário inscrito na matriz que serviu de base à liquidação do IMT, procedendo-se à reforma da liquidação, sendo caso disso, logo que a avaliação se torne definitiva.

O IMT deve ser pago, em regra, no próprio dia da liquidação ou no primeiro dia útil seguinte, sob pena de esta ficar sem efeito. No entanto:

a) Se a transmissão se operar por ato ou contrato celebrado no estrangeiro, o pagamento do imposto deve efetuar-se durante o mês seguinte;
b) O imposto deve ser pago no prazo de 30 dias a contar da notificação nos casos de liquidação adicional, da data do contrato se o adquirente já estiver usufruindo os bens ou da data da tradição, nas promessas de aquisição e alienação ou troca;
c) No caso de partilhas judiciais e extrajudiciais, o imposto deve ser pago nos 30 dias posteriores ao ato.

Se o IMT for liquidado juntamente com o imposto do selo, o seu pagamento deve ser feito no prazo da respetiva notificação.

IV
IMPOSTOS SOBRE A DESPESA

1. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

1.1 Regime geral do IVA

1.1.1 Aspetos gerais

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1986, é um imposto geral sobre o consumo, plurifásico sem efeitos cumulativos. O montante do imposto a entregar ao Estado num dado período pelo sujeito passivo resulta, em regra, da diferença entre o imposto liquidado aos clientes e o que lhe foi liquidado pelos fornecedores no mesmo período, se for positiva. O sistema denominado "base de base" (ou de "tributação na margem"), em que o valor tributável é dado pela diferença entre o preço de venda e o preço de compra é utilizado em relação à transmissão de bens em 2ª mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades (Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro) e relativamente a agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos (Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho). Também o imposto devido pelas transmissões de gasolina, gasóleo e petróleo carburante efetuadas por revendedores é liquidado por estes com base na margem efetiva de vendas (art.os 69.º e seguintes do Código do IVA, aditados pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro).

Tendo em conta a dimensão das unidades produtivas e as exigências que em matéria de IVA seria legítimo formular, estão previstos no Código quatro regimes de tributação: o regime normal, o regime especial de isenção, o regime forfetário dos produtos agrícolas e o regime dos pequenos retalhistas.

Na presente síntese são sobretudo apresentados os diferentes aspetos relacionados com o regime normal.

1.1.2 Incidência do imposto

1.1.2.1 Operações tributáveis

O IVA incide sobre as *transmissões de ben*s e as *prestações de serviços* efetuadas no território nacional, a título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal e sobre as *importações de bens*, independentemente do tipo de operador que as efetua.

Incide ainda sobre as *operações intracomunitárias* efetuadas no território nacional, tal como são definidas no respetivo regime (ver ponto 1.2).

Para efeitos desse imposto consideram-se *transmissões de bens*:

- A transferência onerosa de bens corpóreos, considerando-se como tais a energia elétrica, o gás, o calor, o frio, e similares;
- As entregas ou transferências de bens resultantes da celebração dos seguintes contratos: locação, quando vincular a transferência de propriedade; compra e venda de bens móveis com reserva de propriedade até ao momento do pagamento total ou parcial do preço; comissão, incluindo a consignação que abrange as mercadorias que perfaçam um ano nesta situação;

- A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou;
- A afetação permanente de bens da empresa ao uso do seu titular, do pessoal ou a fins alheios à mesma (auto consumo externo), desde que tenha havido dedução total ou parcial do imposto relativamente à aquisição dos referidos bens ou aos elementos que os constituem;
- A transmissão gratuita de bens da empresa, quando tenha havido também dedução total ou parcial do imposto, relativamente aos mesmos bens, excluindo-se, porém, as amostras e as ofertas de pequeno valor em conformidade com os usos comerciais[69];
- A afetação de bens da empresa a um sector de atividade isento, desde que tenha havido dedução total ou parcial do imposto, relativamente a esses bens ou aos elementos que o constituem;
- A afetação ao uso da empresa de certos bens (viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos, motociclos) quando relativamente aos mesmos bens tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Não se consideram transmissões quando o adquirente seja, ou venha a ser um sujeito passivo: as cessões a título oneroso ou gratuito de um estabelecimento comercial e da totalidade ou parte de um património que seja suscetível de constituir um ramo de atividade independente.

Também não se consideram transmissões as cedências, devidamente documentadas, feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios, de bens não embalados para fins comerciais resultantes da primeira transformação de matérias-primas por eles entregues, na medida em que não excedam as necessidades do seu consumo familiar, segundo condições definidas em portaria do Ministro das Finanças[70].

Para efeito deste imposto consideram-se *prestações de serviços* todas as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Assimilam-se a prestações de serviços:

- A utilização de bens da empresa para uso do seu titular, do pessoal ou para fins alheios à mesma e ainda em sectores de atividade isentos, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem (auto consumo externo);
- As prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela empresa com vista às necessidades particulares dos seus titulares, do seu pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.

[69] Estas ofertas têm de ser de valor unitário igual ou inferior a 50 euros, não podendo o seu valor global anual exceder 5‰ (cinco por mil) do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior. Cf. ainda Portaria nº 497/2008, de 24 de junho.

[70] Foram publicadas portarias definindo estes limites quanto ao vinho (Portaria nº 521/89, de 8 de julho) e ao azeite (Portaria nº 1158/2000, de 7 de dezembro).

• A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados.

São equiparadas a prestação de serviços a cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o clube de origem, e as indemnizações de promoção e valorização devidas após a cessação do contrato.

Considera-se *importação* a entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática (isto é, não tenham entrado no território de qualquer Estado membro da UE tendo aí sido submetidos ao pagamento de direitos aduaneiros), ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira e de bens provenientes de um território terceiro e que se encontrem em livre prática[71]. No entanto, sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada em Portugal sob determinados regimes do art.º 15º do Código (apresentados na alfândega e colocados eventualmente em depósito provisório, colocados numa zona franca ou entreposto franco; colocados em regime de entreposto aduaneiro ou de aperfeiçoamento ativo, incorporados para efeitos de construção, reparação e outras situações) ou sob o regime de importação temporária com isenção total de direitos, sob o regime de trânsito externo ou sob o procedimento de trânsito comunitário interno, a importação só se verificará quando forem introduzidos no consumo.

1.1.2.2. Localização das operações

São tributáveis as *transmissões de bens* situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, não havendo expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente. São também tributáveis a transmissão feita pelo importador e as eventuais transmissões subsequentes de bens transportados ou expedidos de um país terceiro, quando as referidas transmissões ocorrerem antes da importação. As transmissões de bens efetuadas a bordo de um navio, aeronave ou comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, só são tributáveis se o lugar de partida se situar no território nacional e o lugar de chegada no território de outro Estado-membro.

No tocante às *prestações de serviços*, aplicam-se duas regras gerais conforme a prestação de serviços é efetuada ou não a sujeitos passivos de imposto:

a) Relativamente às *prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos* situados em território nacional (ou seja, que aí tem a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados) a prestação de serviços é considerada localizada em território nacional independentemente do local onde se situe o prestador[72];

[71] Sobre o conceito de livre prática veja.se art.º 29º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

[72] Em consequência, pode verificar-se aqui um caso de inversão do sujeito passivo. Assim, quando o prestador de serviços estiver localizado em território nacional, é ele que, em regra, assume a qualidade de sujeito passivo, cabendo-lhe liquidar o imposto e entregá-lo ao Estado (só assim não será se o serviço for prestado a partir de um estabelecimento estável que o prestador tenha noutro país); mas não estando o prestador localizado em território nacional (ou, estando-

b) Quanto às *prestações de serviços que sejam efetuadas a não sujeitos passivos de imposto*, a prestação de serviços é considerada localizada em território nacional quando o prestador estiver situado neste território (ou seja, tenha aí a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual os serviços são prestados).

Assim, mesmo que o prestador de serviços esteja situado em Portugal, não são aqui tributadas, por não serem aqui efetuadas, as prestações de serviços cujo adquirente seja um sujeito passivo situado fora do território nacional. E, quando o prestador de serviços não está situado em território nacional, quando o destinatário não é sujeito passivo, os mesmos não são considerados localizados em território nacional.

No entanto, estas duas regras gerais comportam muitas exceções que podem, grosso modo, classificar-se do seguinte modo quanto ao elemento relevante para a localização da prestação de serviços:

i) Local de situação dos bens a que se reporta o serviço:
É o que se passa com as prestações de serviços relacionadas com imóveis, incluindo prestações de serviços de alojamento.

ii) Local onde as prestações de serviços são materialmente executadas:
É o caso, designadamente, das prestações de serviços de alimentação e bebidas, exceto quando executados a bordo de uma embarcação, de uma aeronave ou de um comboio, durante um transporte intracomunitário de passageiros, em que o critério relevante é o local de partida do transporte e prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições

iii) Local da colocação à disposição dos bens a que se reporta o serviço:
É o que se passa com a locação de curta duração de um meio de transporte[73].

iv) Espaço territorial que é percorrido:
É o que acontece com o transporte de passageiros.

Em relação especificamente à regra relativa à prestação de serviços a não sujeitos passivos [alínea b) supra], existem também importantes exceções, de que se destacam:

- Transporte de bens, em que o relevante é o espaço territorial percorrido, salvo tratando-se de transporte intracomunitário de bens, em que releva o lugar de partida do transporte;
- Serviços acessórios do transporte, em que a localização relevante corresponde ao lugar em que os serviços forem materialmente executados;

-o, o serviço seja prestado a partir de estabelecimento situado noutro país) assume a qualidade de sujeito passivo aquele a quem o serviço é prestado.

[73] Porém, relativamente a serviços de locação de meios de transporte de curta duração, prestados a não sujeitos passivos, os mesmos também se consideram localizados em território nacional, quando a colocação à disposição do locatário tenha sido efetuada fora da União Europeia e o meio de transporte seja efetivamente utilizado ou explorado em território nacional. Quando a locação não seja de curta duração e dela seja destinatário um não sujeito passivo, a regra é a da localização do destinatário, mas também é tributável em Portugal quando o destinatário que não seja sujeito passivo esteja estabelecido ou domiciliado fora da comunidade e a utilização da exploração do meio de transporte ocorra em território nacional.

- Trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes, em que o critério atende ao lugar em que total ou essencialmente forem materialmente executados;
- Serviços de intermediários agindo em nome e por conta de outrem, em que releva o lugar onde a operação intermediada tenha lugar;
- Prestações de serviços de carácter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, compreendendo as dos organizadores destas atividades e os serviços que lhes sejam acessórios, em que o decisivo é o local onde as prestações de serviços sejam materialmente executadas;
- Prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os descritos no anexo D do Código do IVA[74], em que o decisivo é a localização do destinatário (cf. igualmente Decreto-Lei nº 158/2014, de 24 de outubro).

Também não são consideradas localizadas em território nacional, ainda que o prestador esteja situado em Portugal, designadamente as seguintes prestações de serviços prestadas a adquirentes não residentes na União Europeia :

- Cessão ou concessão de direitos de autor, *brevets*, licenças, marcas de fabrico ou de comércio e outros direitos análogos;
- Serviços de publicidade;
- Serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e de gabinetes de estudo em todos os domínios;
- Tratamento de dados e fornecimento de informações;
- Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com exceção da locação de cofres fortes;
- Colocação de pessoal à disposição;
- Locação de bens móveis corpóreos, exceto meios de transporte;
- Cessão ou concessão do acesso a uma rede de gás natural ou de eletricidade, serviços de transporte através desses sistemas e serviços diretamente conexos;
- Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma atividade profissional ou um direito dos acima indicados.

Assim, regra geral, o lugar das prestações de serviços acabadas de enumerar efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos e que estejam estabelecidas ou domiciliadas fora da UE, é o lugar onde essas pessoas estão estabelecidas ou domiciliadas.

1.1.2.3. Sujeitos passivos

Sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva que de um modo independente e com carácter de habitualidade exerce uma atividade de produção, comércio ou prestação

[74] Esses serviços são os seguintes: fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas *web*, manutenção à distância de programas e equipamentos; fornecimento de programas e respetiva atualização; fornecimento de imagens, textos e informações e disponibilização de bases de dados; fornecimento de música, filmes e jogos e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer; prestações de serviço de ensino à distância.

de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres. Sujeito passivo é ainda aquele que, também de modo independente, pratique uma só operação tributável que seja conexa com o exercício das referidas atividades ou que independentemente dessa conexão preencha os pressupostos da incidência real de IRS ou de IRC.

As pessoas acima referidas são também sujeitos passivos pela aquisição de certos serviços [os abrangidos pela alínea a) do nº 6 do artº 6º do Código do IVA – veja-se atrás ponto 1.1.2.2.] a prestadores com sede, estabelecimento estável ou domicílio fora do território nacional a partir do qual o serviço seja prestado e bem assim quando essas pessoas sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efetuados no território nacional por sujeitos passivos que não tenham domicílio nesse território nem aí disponham de representante nos termos do art.º 30.º do Código do IVA ou quando adquiram gás natural, eletricidade, calor e frio quando os transmitentes dos referidos bens não disponham, em território nacional, de sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual a transmissão seja efetuada.

É ainda sujeito passivo o que realize importações de bens, segundo a legislação aduaneira, e o que mencione indevidamente IVA em fatura ou documento equivalente.

É também sujeito passivo a pessoa singular ou coletiva que efetue operações intracomunitárias, nos termos do respetivo regime.

São ainda sujeitos passivos do imposto (regra da "*inversão do sujeito passivo"*):

a) As pessoas singulares ou coletivas referidas no início que, no território nacional, sejam adquirentes dos bens ou dos serviços mencionados no anexo E ao Código do IVA (bens e serviços do sector de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis) e tenham direito à dedução total ou parcial do imposto, desde que os respetivos transmitentes ou prestadores sejam sujeitos passivos do imposto;
b) As pessoas singulares ou coletivas referidas no início que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicilio em território nacional e que pratiquem operações que confiram o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada;
c) As pessoas singulares ou coletivas referidas no início que estejam estabelecidas em território nacional e que pratiquem operações que confiram direito à dedução total ou parcial do imposto, quando adquiram prestações de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeitos de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei nº 233/2004 de 14 de dezembro.

A qualificação de sujeito passivo é condição necessária para exercer, dentro de determinados pressupostos, o direito à dedução do IVA que lhes foi liquidado, para fruir certas isenções ou para beneficiar de regimes especiais.

Os sujeitos passivos que efetuem transmissões de bens ou prestações de serviços, parte das quais não confira direito à dedução (*isenções incompletas*) são designados por *sujeitos passivos mistos*.

1.1.2.4. Facto gerador e exigibilidade

1.1.2.4.1. Regime geral

Regra geral, o IVA é devido e torna-se exigível:

a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;
b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização;
c) Nas importações, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros.

Mais especificamente, nas seguintes situações o IVA torna-se devido e exigível:

a) Na instalação ou montagem de bens, quando as mesmas estiverem concluídas;
b) Na transmissão de bens e prestação de serviços de carater continuado, com pagamentos sucessivos, no fim do período a que se refere cada pagamento ou não estando fixada periodicidade para o pagamento ou esta seja superior a 12 meses ao fim de cada 12 meses;
c) Na afetação ou utilização de bens ou serviços da empresa a uso próprio do seu titular, do pessoal ou afins alheios à atividade para que foram adquiridos, no momento em que essa afetação ou utilização tiver lugar;
d) Nas transmissões de bens entre comitente e comissário, no momento em que o comissário os puser à disposição do adquirente;
e) Na não devolução das mercadorias enviadas à consignação: no termo de um ano após a entrega dos bens ao seu destinatário;
f) Nas transmissões intracomunitárias de bens de carater continuado por período superior a um mês, no final de cada mês, pelo montante correspondente.

Apesar da regra geral ser a da exigibilidade ocorrer em simultâneo com a do fato gerador nos termos acabados de indicar, podem existir situações de exigibilidade diferida ou antecipada. Será diferida quando a emissão da fatura for obrigatória e a data da emissão não coincidir com a do facto gerador, caso em que o diferimento se faz para a data da emissão da fatura se esta ocorrer no prazo legal ou para o termo do prazo para essa emissão se esse prazo não for respeitado. A exigibilidade será antecipada quando ocorrerem pagamentos antecipados por conta ou emissão de fatura ou pagamentos anteriores ao facto gerador. Nas prestações intracomunitárias de serviços, cujo imposto seja devido no território de outro Estado membro por força do disposto na alínea a) do nº 6 do artº 6º do Código do IVA, a exigibilidade ocorre no momento em que o serviço é prestado.

1.1.2.4.2. Regime de caixa

Existe também um regime facultativo de exigibilidade de caixa, aplicável a pequenas empresas e que foi introduzido pelo Decreto-Lei nº 71/2013, de 30 de maio.

Podem optar por este regime, no mês de outubro de cada ano para produzir efeitos a partir de janeiro seguinte (sendo a opção válida por um período mínimo de dois

anos), os sujeitos passivos enquadrados no regime normal do IVA que tenham um volume de negócios, para efeitos deste imposto, até € 500 000, estejam registados para efeitos de IVA há pelo menos doze meses e com a sua situação tributária regularizada. O regime aplica-se a todas as operações que tenham por destinatários outros sujeitos passivos de IVA, com exceção das seguintes:

a) Importação, exportação e atividades conexas;
b) Transmissões e aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas;
c) Prestações intracomunitárias de serviços;
d) Operações em que o adquirente seja o devedor do imposto;
e) Operações em que os sujeitos passivos tenham relações especiais entre si.

Este regime implica que, em regra, o IVA devido pelas operações por ele abrangidas só é exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido, sem prejuízo de dever preceder o momento da realização das operações, no caso de ocorrer qualquer adiantamento. Por sua vez, o imposto suportado só é dedutível com referência ao momento do pagamento da correspondente fatura.

No entanto, o imposto incluído em faturas relativamente às quais ainda não ocorreu o recebimento total ou parcial do respetivo preço é exigível:

a) No 12º mês posterior à data de emissão da fatura, no período correspondente ao fim do prazo;
b) No período seguinte à comunicação da cessação do regime;
c) No período correspondente à entrega da declaração de cessação da atividade.

É de referir que as operações de regularização do imposto por créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa só podem ser efetuadas depois de verificada a exigibilidade do imposto nos termos indicados na alínea a) acabada de mencionar.

1.1.3. Isenções

As isenções são classificadas no Código do seguinte modo: isenções nas operações internas, isenções nas importações, isenções nas exportações e operações assimiladas e transportes internacionais e outras isenções (isenções relacionadas com regimes suspensivos).

1.1.3.1. Isenções nas operações internas

São inúmeras as isenções previstas nas operações internas das quais se destacam as seguintes: as prestações de serviços efetuadas por médicos, odontologistas, parteiros, enfermeiros e outras profissões paramédicas; as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efetuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares e as prestadas por protésicos dentários bem como as transmissões de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários; as transmissões de órgãos, sangue e leite humanos; o transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados; as transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais; as prestações de serviços efetuadas por creches, jardins de infância e outros; as prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática de atividades

artísticas, desportivas, recreativas e de educação física; as prestações de serviços que tenham por objeto o ensino ou a formação profissional, efetuados por organismos reconhecidos como competentes para o efeito; as prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matéria de ensino escolar ou superior; as locações de livros e outras publicações; a transmissão do direito de autor ou direitos conexos e a autorização para a utilização de obra intelectual; as prestações de serviços e as transmissões de bens conexas, efetuadas pelos serviços públicos postais, com exceção das telecomunicações, bem como as transmissões, pelo seu valor facial, de selos de correio em circulação ou de valores selados e respetivas comissões de venda.

Merecem, ainda, realce as seguintes isenções: certas operações financeiras, de seguro, e resseguro e as prestações de serviços conexas efetuadas pelos respetivos corretores e intermediários de seguros; as operações e serviços, incluindo a negociação, mas com exclusão da simples guarda e administração ou gestão, relativos a ações, outras participações em sociedades ou associações, obrigações e demais títulos, com exclusão dos títulos representativos de mercadorias e dos títulos representativos de operações sobre bens imóveis quando efetuadas por um prazo inferior a 20 anos; a locação de bens imóveis em certas condições; as operações sujeitas a imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis; as transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta quando não tenham sido objeto do direito à dedução; as prestações de serviços efetuadas por cooperativas, que não sejam de produção agrícola, aos seus associados agricultores; as prestações de serviços consistentes em cedência de bandas de música, sessões de teatro, ensino de ballet e de música quando levadas a cabo por organismos sem finalidade lucrativa que sejam associações de cultura e recreio; os serviços de alimentação e bebidas fornecidos pelas entidades patronais aos seus empregados; etc.

Para efeitos de isenção só se consideram como organismos sem finalidade lucrativa os que obedeçam, simultaneamente, às seguintes condições: em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham interesse direto ou indireto nos resultados da exploração; disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades; pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas a imposto; e não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.

Dado que as isenções referidas se podem traduzir em muitos casos em prejuízo para os que delas beneficiam, o Código concede, nas condições nele estabelecidas, aos sujeitos passivos a faculdade de renúncia e opção, relativamente a certas atividades, pela aplicação do imposto: é o caso de médicos e sanitários e estabelecimentos que exercem atividades ligadas à saúde, das prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, das prestações de serviços aos associados agricultores feitas pelas cooperativas, dos serviços de alimentação e bebidas fornecidas pelas entidades patronais aos seus empregados.

O direito de opção será exercido mediante entrega em qualquer serviço de finanças de uma declaração, que produz efeitos a partir da data da sua apresentação, devendo permanecer no regime por que se optou pelo menos durante cinco anos, findos os quais voltará ao regime de isenção, no caso de o desejar; neste caso terá de apresentar no mês de Janeiro a respetiva declaração e sujeitar a tributação as existências remanescentes e proceder à regularização da dedução quanto a bens do ativo imobilizado.
Também os sujeitos passivos do imposto que procedam à locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes ou que efetuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, frações autónomas destes ou terrenos para construção podem, em determinadas condições, renunciar à isenção.

1.1.3.2. Isenções nas importações

Relacionadas com as importações, várias são as isenções que o Código consigna relativamente a certos bens e também a algumas prestações de serviços, entre as quais as seguintes: as importações definitivas de bens cuja transmissão no território nacional seja isenta de imposto; as importações de bens de abastecimento que sejam consumidos ou se encontrem a bordo das embarcações que efetuem navegação marítima internacional ou de aviões que efetuem navegação aérea internacional; as prestações de serviços conexas com a importação cujo valor esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram; a reimportação de bens no estado em que forem exportados, por parte de quem os exportou e que beneficiem de franquias aduaneiras; as importações de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio dos deficientes, de acordo com os condicionalismos previstos no Código do Imposto sobre Veículos, devendo o benefício ser requerido nos termos estabelecidos naquele Código.
Também o Decreto-Lei n.º 398/86, de 26 de novembro, isenta de IVA e dos impostos especiais sobre o consumo as importações objeto de pequenas remessas sem carácter comercial provenientes de países terceiros, feitas por um particular com destino a outro particular.
Estão também isentos de IVA e de impostos especiais sobre o consumo as mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes, nos termos do respetivo regime aprovado pelo art.º 116.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.
Por seu turno, o Decreto-Lei n.º 31/89, de 25 de janeiro isenta de IVA as importações de determinados bens, tais como: bens pessoais importados por particulares que transfiram a sua residência normal de um país fora da União Europeia para o território nacional, sendo, porém, excluídos os produtos alcoólicos, o tabaco e os produtos do tabaco, os meios de transporte comerciais e os materiais para uso profissional, com exceção dos instrumentos portáteis de artes mecânicas ou de profissões liberais considerados «bens pessoais»; bens importados por ocasião do casamento (enxoval, bens móveis, presentes de valor unitário inferior a € 1000, com exclusão de produtos alcoólicos, tabaco e os produtos de tabaco); bens pessoais, com algumas exceções, adquiridos por via sucessória; enxoval, material escolar e

remessas de valor insignificante (até 22 euros); bens de investimento e outros bens de equipamento importados por ocasião de uma transferência de atividade; importações de substâncias terapêuticas, medicamentos, animais de laboratório e substâncias biológicas ou químicas destinados a investigação; mercadorias enviadas a organizações de natureza caritativa ou humanitária; importações efetuadas no âmbito de determinadas relações internacionais; mercadorias importadas para fins de prospeção comercial; mercadorias importadas para exames, análises ou ensaios; carburantes e lubrificantes contidos em reservatórios de veículos a motor terrestres; e outras.

Os bens pessoais importados com isenção só podem ser objeto de empréstimo, penhora, aluguer ou cessão, a título oneroso ou gratuito antes de decorrido o prazo de 12 meses quando autorizado pelo Ministro das Finanças mediante requerimento do interessado.

1.1.3.3. Isenções na exportação, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais

Das isenções na exportação, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais destacam-se as seguintes: as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da UE pelo vendedor ou por um terceiro por conta deste; as transmissões de bens expedidos ou transportados para fora da UE por um adquirente sem residência ou estabelecimento em território nacional ou por um terceiro por conta deste, ainda que antes da sua expedição ou transporte, sofram no interior do país uma reparação, uma transformação, uma adaptação, ou qualquer outro trabalho, efetuados por terceiros agindo por conta do adquirente, com exceção dos bens destinados ao equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privado e dos bens transportados nas bagagens pessoais dos viajantes com domicílio ou residência habitual em outro Estado-membro; as prestações de serviços que consistam em trabalhos realizados sobre bens móveis, adquiridos ou importados para serem objeto de tais trabalhos em território nacional e em seguida expedidos ou transportados para fora da UE; o transporte de pessoas de/ou para o estrangeiro e regiões autónomas e entre as suas ilhas; o transporte de mercadorias entre as ilhas que compõem as regiões autónomas dos Açores e da Madeira ou entre estas regiões e o continente ou qualquer outro Estado-membro e vice-versa.

São também isentas de imposto, com direito à dedução do imposto suportado a montante, as vendas de mercadorias de valor superior a € 1000, por fatura, efetuadas por um fornecedor a um exportador que possua no território nacional sede, estabelecimento estável, domicílio ou um registo para efeitos do IVA, expedidas ou transportadas no mesmo estado para fora da União Europeia, por este ou por um terceiro por conta deste, desde que observadas certas condições (art.º 6º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho), entre as quais as seguintes:

a) A aceitação da declaração aduaneira de exportação ocorra até 30 dias a contar da data da fatura emitida pelo fornecedor;

b) A saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade ocorra até 60 dias a contar da data de aceitação da declaração aduaneira de exportação;
c) O certificado aduaneiro de exportação seja entregue ao fornecedor no prazo de 90 dias, a contar da data da fatura por ele emitida;
d) As mercadorias não sejam entregues ao exportador, salvo se for titular de um armazém de exportação, devendo ser apresentadas nos locais referidos na lei.

1.1.3.4. Outras isenções (isenções relacionadas com regimes suspensivos)

Para além das classes de isenções citadas existem operações que gozam também de isenção, desde que os bens a que se referem não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e enquanto estes se mantiverem em determinadas situações previstas na lei.

São também isentas do imposto as transmissões de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor, automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio de deficientes de acordo com os condicionalismos previstos no Código do Imposto sobre Veículos, devendo o benefício ser requerido nos termos estabelecidos neste Código. Se os proprietários dos veículos adquiridos com a isenção atrás referida ou importados com isenção relativa a deficientes pretenderem proceder à sua alienação antes de decorridos cinco anos, sobre a data de aquisição ou importação, deverão pagar, junto das entidades competentes para a cobrança do imposto automóvel, o imposto sobre o valor acrescentado correspondente ao preço de venda, que não poderá ser inferior ao que resulta da aplicação ao preço do veículo novo à data da venda, com exclusão do IVA, das percentagens referidas no n.º 2 do art.º 3º-A do Decreto-Lei n.º 143/86, de 16 de junho.

Estão ainda isentas de imposto as transmissões, a título gratuito, de bens para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não governamentais sem fins lucrativos, bem como as transmissões de livros a título gratuito efetuadas aos departamentos governamentais nas áreas da cultura e da educação, a instituições de carácter cultural e educativo, a centros de reinserção social e a estabelecimentos prisionais.

O Decreto-Lei n.º 295/87, de 31 de julho, consigna, por seu turno, a isenção de IVA das transmissões de bens para fins privados feitas a adquirentes residentes em países não pertencentes à UE que, no prazo de 90 dias, os transportem na sua bagagem pessoal com destino a um país não pertencente à UE. Para este efeito, consideram-se para fins privados as transmissões dos bens que se destinem a ofertas, a uso próprio ou familiar do adquirente e que, pela sua natureza ou quantidade, não devam presumir-se adquiridos para fins comerciais.

Consideram-se não residentes no território nacional as pessoas que em cada ano civil aí não permaneçam mais de 180 dias seguidos ou interpolados.

A isenção só se torna eficaz quando o valor das transmissões em cada estabelecimento não seja inferior a 49,88 euros, líquido do imposto.

Esta isenção não abrange, porém, as transmissões de bens de equipamento ou abastecimento de barcos desportivos e de recreio, de aviões de turismo ou de qualquer outro meio de transporte de uso privativo.
Os sujeitos passivos do imposto deverão documentar as transmissões através de faturas passadas em forma legal, que serão emitidas em três exemplares destinando-se o triplicado ao vendedor e os restantes ao adquirente, que os apresentará na estância aduaneira de saída do território aduaneiro da UE para confirmação da exportação e remeterá o original ao vendedor.
Pode, todavia, o sujeito passivo exigir do adquirente o valor do imposto, obrigando-se, no entanto, a devolver-lhe o respetivo montante no prazo de 15 dias a contar da receção do exemplar confirmativo da exportação.

1.1.4. Valor tributável

Valor tributável é aquele sobre o qual incide a taxa para o cálculo do imposto e que é definido tendo em conta a natureza da operação, embora coincida, em regra, com a despesa efetiva.
Nas *transações internas* o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é, em princípio, o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.
Este valor incluirá os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio IVA, bem como as despesas acessórias debitadas como comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade efetuadas por conta do cliente e ainda as subvenções conexas com o preço de cada operação. E excluirá os juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebidas a título de indemnização judicialmente declarada por incumprimento total ou parcial de obrigações, os descontos, abatimentos e bónus concedidos, as quantias pagas em nome e por conta dos adquirentes dos bens ou do destinatário dos serviços e o valor das embalagens desde que não tenham sido efetivamente transacionadas e figurem em separado na fatura ou documento equivalente.
Relativamente a certas operações existem regras próprias de determinação do valor tributável, designadamente para as operações resultantes de um contrato de locação financeira, em que o valor tributável é o valor da renda.
O valor tributável dos *bens importados* é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor e incluirá, na medida em que nele não estejam compreendidos, os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos antes ou em virtude da própria importação, com exclusão do IVA, as despesas acessórias (comissões, embalagem, transporte e seguros) verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional ou outro lugar de destino no território da União se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador na importação (com exclusão das despesas de transporte entre ilhas das regiões autónomas e entre estas e o continente ou qualquer Estado-membro da UE e vice-versa) e o valor das prestações de serviços, incluindo os transportes e operações acessórias relacionadas com o regime de trânsito externo, o procedimento de trânsito comunitário interno, a exportação e a importação

temporária e das operações referidas nas alíneas b) a e) do nº 1 do art.º 15º do Código do IVA.
Do valor tributável dos bens importados excluir-se-ão as reduções de preço resultante do desconto por pagamento antecipado e os descontos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza e que figurem separadamente na fatura.
Nos casos de reimportação de bens exportados temporariamente para fora do território da União e que aí tenham sido objeto de trabalhos de reparação, transformação ou complemento de fabrico, o valor tributável será o que corresponder à operação efetuada.

O valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto pode sofrer retificações ou regularizações nos casos previstos na lei – veja-se adiante o ponto 1.1.7.

1.1.5. Taxas

No IVA existem três taxas aplicáveis, a seguir indicadas:

Taxas do IVA

Operações	Continente	Açores	Madeira
Bens e Serviços da Lista I	6 %	4 %	5 %
Bens e Serviços da Lista II	13 %	9 %	12 %
Restantes (taxa geral)	23 %	18 %	22 %

A referida taxa reduzida (a que se aplica a bens e serviços da Lista I) é também aplicável às importações e transmissões de objetos de arte previstas em legislação especial (art.º 15º do Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro).
Às importações não isentas (art.º 13.º ou outros diplomas) de mercadorias objeto de pequenas remessas enviadas a particulares ou que sejam contidas nas bagagens pessoais dos viajantes, sujeitas ao direito aduaneiro forfetário previsto nas «Disposições preliminares da Pauta Aduaneira Comum», aplicar-se-á a taxa geral independentemente da sua natureza. Essa taxa é também aplicável aos serviços prestados por via eletrónica.
Nas prestações de serviços respeitantes a contratos de locação financeira, o imposto será aplicado com a mesma taxa que seria aplicável no caso de transmissão dos bens dados em locação financeira.
A taxa aplicável é a que vigora no momento em que o imposto se torna exigível.

Na **lista I** (*bens e serviços sujeitos a taxa reduzida*) incluem-se, entre outros, os seguintes bens: cereais e preparados à base de cereais; carnes e miudezas comestíveis, frescas ou congeladas; peixe e conservas de peixe (com exceção de peixe fumado, espadarte, esturjão, salmão e preparados de ovas) e moluscos; leite, manteiga, queijo, iogurtes e ovos de aves; gorduras e óleos gordos (azeite, banha e outras gorduras de porco); frutas, legumes, produtos hortícolas e algas; águas, exceto águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou

adicionadas de gás carbónico ou de outras substâncias; mel de abelhas; sal; sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã, sem teor alcoólico; produtos dietéticos destinados à nutrição entérica e produtos sem glúten para doentes celíacos; jornais, revistas e outras publicações periódicas de natureza cultural, educativa, recreativa ou desportiva e livros; contribuição para o áudio visual para o financiamento do serviço público de radiodifusão e televisão; papel de jornal; certos produtos farmacêuticos e similares, incluindo preservativos e resguardos e fraldas; aparelhos ortopédicos, cintas médico-cirúrgicas e meias medicinais, cadeiras de rodas, próteses, lentes para correção da vista, etc. e calçado ortopédico nas condições regularmente definidas[75]; prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas, feitas por hospitais, clínicas, dispensários e similares, quando tenham renunciado à isenção; soutiens, fatos de banho e outras peças de uso medicinal destinadas à colocação de próteses utilizadas por mastectomizadas; utensílios e quaisquer aparelhos concebidos para utilização de pessoas com deficiência que constem da lista regularmente aprovada[76]; prestações de serviços efetuadas por jurisconsulto, advogado e solicitador a desempregados e trabalhadores no âmbito de processos judiciais de natureza laboral e a pessoas que beneficiem de assistência judiciária; transportes de passageiros, incluindo aluguer de veículos com condutor; alojamento hoteleiro; empreitadas de construção de imóveis de habitações económicas ou de habitações de custos controlados; prestações de serviços de limpeza das vias públicas e recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos; locação de áreas reservadas em parques de campismo e caravanismo incluindo os serviços com elas estreitamente ligados; as empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, empresas municipais cujo objeto consista na reabilitação e gestão urbanas detidas integralmente por organismos públicos, associações de municípios, empresas públicas responsáveis pela rede pública de escolas secundárias, associações e corporações de bombeiros, desde que as referidas empreitadas sejam diretamente contratadas com o empreiteiro; portagens nas travessias rodoviárias do Tejo, em Lisboa; empreitadas de reabilitação urbana e de reabilitação de imóveis realizadas em certas condições e empreitadas ao abrigo de programas financiados pelo IHRU; empreitadas de construção de imóveis e os contratos de prestação de serviços com elas conexas, cujos promotores sejam cooperativas de habitação e construção, desde que as habitações se integrem no âmbito da política social de habitação, designadamente quando respeitem o conceito e os parâmetros de habitação de custos controlados, majorados em 20%, desde que certificadas pelo INH; empreitadas de conservação, reparação e beneficiação dos prédios urbanos habitacionais, propriedade de cooperativas de habitação e construção, cedidos aos seus membros em regime de propriedade coletiva, qualquer que seja a sua modalidade; empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afetas à

[75] Cf. Portaria n.º185/99, de 20 de março.
[76] Cf. Despacho nº 26026/2006, publicado em 22 de dezembro.

habitação, com exceção de trabalhos de limpeza e de manutenção de espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, minigolfes, campos de ténis, golfe ou minigolfe e instalações similares (a taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respetivo valor não exceder 20% do valor global da prestação de serviços); prestações de serviços de assistência ao domicílio para crianças, idosos, toxicodependentes, doentes ou deficientes; cadeiras e assentos próprios para o transporte de crianças em veículos automóveis; serviços de reparação de velocípedes; certos bens de produção da agricultura (v.g., adubos, fertilizantes, animais vivos destinados ao trabalho agrícola, ao abate ou à reprodução, farinhas, cereais e sementes para alimentação de gado, produtos fitofarmacêuticos, sementes, forragens e palha, plantas vivas, sulfato, enxofre); transmissão de bens e produção de serviços efetuadas no âmbito de produção agrícola (v.g., agricultura em geral, viticultura, fruticultura, criação de animais, designadamente avicultura e cunicultura, apicultura, silvicultura); prestações de serviços indicados na lei no âmbito das atividades de produção agrícola acabadas de enumerar.

Na *lista II (bens e serviços sujeitos a taxa intermédia)* incluem-se apenas produtos para alimentação humana (conservas de peixe e de moluscos; refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou com entrega ao domicílio; vinhos comuns e águas de nascente, minerais, medicinais e de mesa, águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico, com exceção das águas adicionadas de outras substâncias; flocos prensados simples de cereais e leguminosas sem adições de açúcar); o petróleo e o gasóleo, coloridos e marcados, e o fuelóleo e respetivas misturas; utensílios e alfaias agrícolas e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura pecuária ou silvicultura; entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, tauromaquia e circo; prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exceção das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas ou adicionadas de gás carbónico ou outras substâncias.

1.1.6. Liquidação do imposto

1.1.6.1. Regra geral

No regime normal o imposto a entregar ao Estado é, em princípio, obtido deduzindo ao imposto liquidado nas operações tributáveis o imposto suportado nas aquisições, incluindo importações, bem como o imposto pago, nos termos da lei, por certas aquisições de bens e serviços, o imposto pago como destinatário de operações tributáveis efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante e não houverem faturado o imposto e o imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro.

Assim:

IVA=Imposto liquidado-Imposto suportado/pago

O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível (veja-se atrás o ponto 1.1.2.4.)
A dedução do imposto suportado está, porém, sujeita a um mínimo de condições, havendo também exceções ao princípio geral.

1.1.6.2. Direito à dedução - condições

Só confere direito à dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos em nome e na posse do sujeito passivo: faturas passadas em forma legal; recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais conste o número e a data do movimento de caixa; recibos emitidos a sujeitos passivos enquadrados no "regime de IVA de caixa" passados na forma legal prevista neste regime. Não poderá igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entrega nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada.
Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito à dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.
Por seu turno, só poderá deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para realização das transmissões de bens e prestações de serviços seguintes:

a) Sujeitas a imposto e dele não isentas;
b) Exportações e operações assimiladas a exportações e transportes internacionais; operações isentas nos termos do artigo 14.º; operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional; prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável dos bens importados (despesas acessórias); transmissões de bens que se destinem a ser apresentadas na alfândega ou colocadas em depósito provisório, zona franca ou entreposto franco ou em regime de entreposto aduaneiro ou de aperfeiçoamento ativo e prestações de serviços conexas, as transmissões de bens enquanto se mantiverem os regimes de importação temporária com isenção total de direitos ou de trânsito externo, ou o procedimento de trânsito comunitário interno e prestações de serviços conexas com tais transmissões; as transmissões de triciclos, cadeiras de rodas, com ou sem motor e automóveis ligeiros de passageiros ou mistos para uso próprio de deficientes, observadas que sejam certas condições; as transmissões a título gratuito de bens para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas a IPSS e organizações não governamentais sem fins lucrativos; operações de carácter financeiro e de seguro e resseguro e prestações de serviços conexas, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da UE ou estejam diretamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para países não pertencentes à mesma

União; operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.

Conferem também direito à dedução do imposto suportado a montante as vendas efetuadas a exportadores nacionais de mercadorias que não lhes sendo entregues, salvo se o exportador for titular de um armazém de exportação, forem exportadas no mesmo estado, desde que observadas determinadas condições (art.º 6º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de Junho).

1.1.6.3. Exceções do direito à dedução

Como se referiu, existem algumas *exceções ao direito à dedução* relativamente a certas despesas que, em regra, não têm um fim empresarial.

É o caso das despesas feitas em bens e serviços de difícil distinção quanto à sua utilização na atividade da empresa ou para satisfação de necessidades privadas ou que não têm uma ligação direta e exclusiva com a atividade da empresa e que estão previstas no artigo 21º do Código.

Nesta situação encontram-se: as despesas relativas à aquisição, fabrico, importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos; as despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis, com exceção das aquisições de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), de gás natural e biocombustíveis cujo imposto será dedutível na proporção de 50% a menos que se trate dos bens a seguir indicados, caso em que o imposto relativo aos consumos de gasóleo, GPL, gás natural e biocombustíveis é totalmente dedutível: veículos pesados de passageiros, veículos licenciados para transportes públicos, exceto os de «rent-a-car», máquinas consumidoras de gasóleo, GPL, gás natural ou biocombustíveis que não sejam veículos matriculados, tratores com emprego exclusivo ou predominante na realização de operações culturais inerentes à atividade agrícola e veículos de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 kg; as despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo as portagens; despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis e seu equipamento destinados principalmente a tais receções; despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração.

A exclusão do direito à dedução não se verifica, porém, nos casos mencionados no n° 2 do art° 21° do Código do IVA, que inclui, designadamente: as despesas relativas a viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos, quando respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo, sem prejuízo da exclusão acima mencionada quanto a combustíveis que não sejam adquiridos para revenda; despesas de transporte e viagens de negócios bem como despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e despesas de receção relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, que forem contratados diretamente com o prestador de

serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto será dedutível na proporção de 50%; despesas de transporte e viagens de negócios do sujeito passivo bem como despesas de alojamento, alimentação e bebidas relativas à participação em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, que forem contratados diretamente com as entidades organizadoras dos eventos e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto será dedutível na proporção de 25%; despesas relativas ao fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, economatos, dormitórios e similares; despesas acima mencionadas como não conferindo direito a dedução, exceto despesas de divertimento e de luxo, quando efetuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respetivo reembolso.

No âmbito da chamada "*fiscalidade verde",* não estão, também, excluídas do direito à dedução do imposto:

a) Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas elétricas ou híbridas *plug-in*, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas elétricas ou híbridas *plug-in,* quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o valor limite fixado para efeitos de depreciação no IRC (veja-se atrás II.2.3.1.1.5.)
b) Despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação e à transformação em viaturas movidas a GPL ou GNV, de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas movidas a GPL ou GNV*,* quando consideradas viaturas de turismo, cujo custo de aquisição não exceda o valor limite fixado para efeitos de depreciação no IRC (veja-se atrás II.2.3.1.1.5.), na proporção de 50 %.

Também não confere direito à dedução o imposto suportado nas aquisições de bens em segunda mão, de objetos de arte, de coleção ou antiguidades, efetuadas de acordo com o disposto em legislação especial quando o valor tributável da sua transmissão posterior for a diferença entre o preço de venda e o preço de compra.

Os revendedores de combustíveis sujeitos ao regime de tributação dos combustíveis líquidos (art.^{os} 69.º e seguintes do Código do IVA) também não poderão deduzir o imposto devido ou pago relativamente a esses bens.

1.1.6.4. Modalidades do direito à dedução

As *modalidades de dedução do imposto suportado* são três: a imputação ou subtração, o reporte e o reembolso.

A dedução deverá ser efetuada na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a receção das faturas ou recibo de pagamento de IVA que fizer parte das declarações de importação, sem prejuízo da possibilidade de correção do valor tributável de uma operação ou do respetivo imposto (*regra da imputação*).

Sempre que a dedução de imposto supere o montante devido pelas operações tributáveis no período correspondente, o excesso será deduzido nos períodos de imposto seguinte (*regra do reporte*).
Se passados doze meses relativamente ao período em que ocorreu o excesso, persistir um crédito a favor do contribuinte superior a € 250, este poderá solicitar o seu reembolso; não obstante, o contribuinte poderá solicitar o reembolso antes do fim do período de 12 meses quando o crédito a seu favor exceda € 3000, bem como, sendo o valor do reembolso igual ou superior a € 25, quando se verifique cessação de atividade ou os sujeitos passivos passem a praticar exclusivamente operações isentas que não conferem direito a dedução ou nos casos em que os sujeitos passivos não isentos passam a beneficiar do disposto no art.º 53º (regime de isenção) ou quando incluídos no regime normal pretenderem a aplicação do regime especial dos pequenos retalhistas (*regra do reembolso*).
Em qualquer caso, a Autoridade Tributária e Aduaneira poderá exigir, quando a quantia a reembolsar exceder € 30 000, caução, fiança bancária ou outra garantia adequada, a qual deverá ser mantida pelo prazo de seis meses.
Os reembolsos de imposto, quando devidos, deverão ser efetuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira até ao fim do segundo mês seguinte ao da apresentação do pedido, ou no caso de sujeitos passivos que estejam inscritos no regime de reembolso mensal[77], até aos 30 dias posteriores ao da apresentação do pedido, findos os quais poderão os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do art.º 43.º da Lei Geral Tributária[78].
Quanto ao regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro do reembolso veja-se o Decreto-Lei nº 186/2009, de 12 de agosto.

1.1.6.5. Dedução relativa a bens e serviços de utilização mista

O direito à dedução é limitado nos casos dos chamados *sujeitos passivos mistos*, ou seja aqueles que efetuam transmissões de bens e prestações de serviços em que uma parte confere direito à dedução e outra parte não confere direito à dedução (por se estar perante isenções incompletas ou simples).
Nestes casos, a dedução será parcial e calculada pelo método da afetação real ou pelo método da percentagem de dedução (também designado *"pro rata"*).
O *método da afetação real* consiste na dedução apenas do imposto suportado nas aquisições destinadas à atividade tributada, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização dos bens e serviços adquiridos em operações que conferem ou não conferem direito à dedução. Assim, tendo em conta o tipo de atividade exercida, a forma como a empresa se encontra organizada e como são utilizados os bens e serviços em causa, são exemplos de critérios objetivos as áreas ocupadas pelas diferentes operações, o número de empregados de cada setor,

[77] O regime de reembolso mensal deve ser solicitado pelo sujeito passivo até ao final do mês de novembro do ano anterior àquele em que se pretende que produza efeitos, ficando os sujeitos passivos inscritos nesse regime abrangidos pelo regime de periodicidade mensal para efeitos de declaração e entrega do imposto, ficando obrigados a permanecer nesse registo durante um ano.
[78] Sobre o regime da cobrança e pagamento de reembolsos de IVA veja-se também Decreto-Lei nº 229/95, de 11 de setembro, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 64/2012, de 20 de dezembro.

o número de horas/máquina ou horas/homem. A Autoridade Tributária e Aduaneira avaliará se esses critérios são os mais adequados para o fim pretendido, podendo, sendo caso disso, impor fundamentadamente a adoção de critérios diferentes.
No *método da percentagem de dedução (pro rata)* o cálculo do imposto dedutível tem por base a relação existente entre o montante das operações que dão direito à dedução e o montante anual do volume de negócios, ambos abatidos do imposto. Neste cálculo não entrarão as transmissões de bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizados na atividade da empresa, nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à atividade exercida pelo sujeito passivo.
Em qualquer caso, trata-se de um cálculo provisório (efetuado no caso do *"pro rata"* com base no montante das operações realizadas no ano anterior e no caso da "afetação real" com base nos critérios objetivos inicialmente utilizados), implicando a correção das deduções de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reporta, devendo a regularização anual constar da declaração do último período do ano a que respeita.
Também as imobilizações podem dar lugar a regularizações, designadamente nos casos em que os "*pro ratas*" definitivos correspondentes ao ano de utilização dos bens móveis ou ao ano de ocupação dos bens imóveis diferirem em mais de cinco pontos percentuais nos quatro ou dezanove anos seguintes, respetivamente. Para o efeito, procede-se do seguinte modo:

a) No ano em que se iniciou a utilização ou a ocupação e em cada um dos 4 ou 19 anos seguintes, conforme o caso, calcula-se o montante da dedução a que haveria lugar se a aquisição ou conclusão das obras se tivesse verificado nesse ano de acordo com a percentagem definitiva desse ano;
b) O montante assim obtido é subtraído à dedução efetuada no ano em que teve lugar a aquisição ou ao somatório das deduções efetuadas até ao ano da conclusão das obras;
c) A diferença positiva ou negativa divide-se por 5 ou por 20, conforme o caso, sendo o resultado a quantia a pagar ou a dedução complementar a efetuar no respetivo ano.

No caso da utilização do método da afetação real também há lugar a regularizações, usando, com as necessárias adaptações, o método de cálculo atrás indicado, quando nos mesmos anos subsequentes ocorram alterações relevantes na proporção de utilização, o que se considera que acontece quando houver uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a € 250.
Estas regularizações não têm lugar quando os bens do ativo imobilizado são de valor unitário inferior a € 2500 nem relativamente aos que, nos termos da regulamentação fiscal aplicável para efeitos de depreciações, tenham um período de vida útil inferior a cinco anos.
Os sujeitos passivos que passem a praticar operações tributadas, por imposição legal ou por alteração da atividade exercida, ou que afetem um bem do setor isento ao setor tributado utilizando o método da afetação real, podem deduzir o IVA relativo

aos bens do ativo imobilizado na proporção do número de anos que faltam para completar o período de 5 ou 20 anos a contar do ano da utilização do bem.
Existe igualmente obrigação de regularização do IVA dedutível na proporção de 1/20, no caso de não utilização em fins da empresa de bens imóveis quando houve lugar à dedução do IVA que onerou a sua aquisição ou construção.

1.1.7. Regularizações

Além das regularizações das deduções do IVA relativas a bens do ativo imobilizado acabadas de enunciar, estão previstas regularizações do IVA nos casos de redução do valor tributável, do registo de faturas por montante inexato, de correção de erros materiais praticados nos registos e nas declarações, de créditos incobráveis e de situações de inversão do sujeito passivo (art.os 78º e segs. do CIVA).
Em princípio, a regularização é obrigatória caso o imposto dela resultante seja a favor do Estado e é facultativa se o imposto foi liquidado a mais ou seja o imposto resultante da regularização é a favor do sujeito passivo.

1.1.7.1. Correções do valor tributável ou de erros materiais ou de cálculo

Assim, em caso de anulação da operação ou redução do valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador de serviço poderá efetuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.
Nos casos de faturas inexatas a retificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos e poderá ser efetuada, sem qualquer penalidade, até ao final do período de imposto seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar; é facultativa se houver imposto liquidado a mais, mas apenas poderá ser efetuada no prazo de dois anos.
Quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só poderá ser efetuada quando estiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respetiva dedução.
A correção de erros materiais ou de cálculo no registo contabilístico das operações é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só poderá ser efetuada no prazo de dois anos que, no caso do exercício do direito à dedução, será contado a partir do nascimento do respetivo direito. Esta correção é obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado.

1.1.7.2. Créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis

Poderá ser deduzido o imposto respeitante a créditos de cobrança duvidosa como tal relevados na contabilidade e bem assim a créditos considerados incobráveis[79].

[79] O regime aqui descrito aplica-se aos créditos vencidos após 1.1.2013. Para os créditos vencidos anteriormente vigora o disposto no art.º 78º do Código do IVA.

Para este efeito são considerados de cobrança duvidosa aqueles que apresentem um risco de incobrabilidade devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

a) O crédito esteja em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento;
b) O valor do crédito não sendo superior a € 750, IVA incluído, a mora do pagamento se prolongue para além de seis meses e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confiram direito a dedução.

Pode ainda ser deduzido o valor do imposto relativo a créditos considerados incobráveis, quando o fato determinante ocorra em momento anterior ao acima referido para créditos de cobrança duvidosa, em processos de execução (após o registo), em processo de insolvência quando a mesma for decretada de caráter limitado, em processo especial de revitalização (após homologação do plano de recuperação pelo juiz) e nos termos previstos no Sistema de Recuperação de Empresas por Via Judicial, sempre nos termos especificados na lei e com as exceções nela referidas

No caso dos créditos de cobrança duvidosa referidos na alínea a) supra a regularização é efetuada mediante pedido de autorização prévia a apresentar, por via eletrónica, à Autoridade Tributária e Aduaneira, no prazo de seis meses contados a partir da data em que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa nos termos aí referidos.

Relativamente aos créditos de cobrança duvidosa mencionados em b) supra e quanto aos créditos incobráveis atrás referidos a dedução pode ser efetuada sem necessidade de autorização prévia no prazo de dois anos a contar do 1º dia útil do ano civil seguinte.

Não são considerados créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa, não sendo, portanto, suscetíveis de regularização os créditos cobertos por garantia real ou seguro (com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório), os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que estejam na situação de relações especiais nos termos do Código do IRC, os créditos em que, no momento de realização da operação, o adquirente ou destinatário conste de lista de acesso público de execuções extinta com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis e bem assim sempre que o adquirente ou destinatário tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior e os créditos sobre entidades públicas.

No caso de créditos de cobrança duvidosa, a identificação da fatura e do adquirente, o valor da fatura, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências deverão encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas, sendo esta certificação efetuada por cada um dos documentos e períodos a que se refere a regularização e, conforme os casos, até à entrega do

correspondente pedido de autorização prévia ou até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data da entrega da mesma, quando ocorra fora do prazo. O revisor oficial de contas deverá ainda certificar que se encontram reunidos os requisitos legais para a dedução do imposto no caso de créditos considerados incobráveis

No caso em que o IVA tiver sido debitado a um sujeito passivo com direito a dedução, a anulação do imposto será comunicada a esse adquirente para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada.

Havendo lugar à recuperação, total ou parcial, dos créditos, os sujeitos passivos são obrigados a proceder à entrega do imposto no período em que se verificar o seu recebimento.

1.1.8. Obrigações dos sujeitos passivos

1.1.8.1. Obrigações declarativas

Declarações de registo

Os sujeitos passivos devem entregar, segundo as modalidades e formas prescritas na lei, uma obrigação de início, de alteração ou de cessação da atividade, que podem ser cumpridas por via eletrónica ou, em qualquer serviço de finanças, por declaração verbal.

A declaração de início de atividade deve ser apresentada antes do início da atividade ou, no caso de pessoas coletivas sujeitas a registo comercial, no prazo de 15 dias após o registo na conservatória[80].

A declaração de alterações deve ser apresentada no prazo de 15 dias a contar da ocorrência da alteração de qualquer elemento constante da declaração de início de atividade.

A declaração de cessação de atividade deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar da data da cessação, definindo a lei os factos que a determinam.

Declarações periódicas

Os sujeitos passivos devem apresentar periodicamente – mensalmente ou trimestralmente – uma declaração relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade.

A declaração mensal deve ser enviada até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações nela abrangidas, por transmissão eletrónica de dados, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a 650 mil euros, no ano civil anterior.

A declaração trimestral deve ser enviada do mesmo modo até ao dia quinze do segundo mês seguinte a cada trimestre do ano civil, pelos sujeitos passivos, cujo volume de negócios com exclusão do imposto, no ano civil anterior, tenha sido inferior a 650 000 euros. Todavia, os sujeitos passivos poderão optar pelo envio mensal desta declaração nos termos do n.º 2 do art.º 41º do Código do IVA, devendo esta opção manter-se por um período mínimo de três anos.

[80] Não há, porém, lugar à entrega desta declaração quando se trate de pessoas sujeitas a IVA pela prática de uma só operação tributável, exceto se a mesma exceder € 25 000.

Para este efeito, excluem-se do cálculo do volume de negócios as operações bancárias, financeiras e de seguros, desde que acessórias, a locação de bens imóveis ou transmissões sujeitas a imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis em determinadas condições e as relativas à alienação de bens de investimento corpóreo ou incorpóreo.
A obrigação de declaração periódica, nos termos acima indicados, subsiste mesmo que não haja, no período correspondente, operações tributáveis.
Estão dispensados desta obrigação os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas, exceto quando essas operações conferirem direito à dedução.

Declaração anual

Os sujeitos passivos são também obrigados a enviar anualmente uma declaração relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade bem como mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus clientes e mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus fornecedores, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a 25 000 euros.
Esta declaração e mapas fazem parte da "Informação Empresarial Simplificada" (IES), a enviar até ao 15º dia do 7º mês seguinte à data do termo do exercício económico, por transmissão eletrónica de dados.
Estão dispensados de apresentar a declaração anual os sujeitos passivos que sejam pessoas singulares que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS e os sujeitos passivos a que seja aplicável o regime de normalização contabilística para micro entidades.

Declaração recapitulativa das operações intracomunitárias

Os sujeitos passivos devem apresentar, por via eletrónica, uma declaração recapitulativa das transações isentas nos termos do artº 14º do RITI e das prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos comunitários que sejam tributados no Estado membro de destino, relativamente aos períodos de imposto em que realizem tais operações.
Os prazos de apresentação são os seguintes:

a) Até ao dia 20 do mês seguinte, no caso de sujeitos passivos do regime mensal e dos sujeitos passivos do regime trimestral que tenham efetuado durante o trimestre transmissões intracomunitárias de bens de montante superior a € 50 000;
b) Até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre, no caso dos sujeitos passivos do regime trimestral, cujas transmissões intracomunitárias não ultrapassem o limite acima referido.

1.1.8.2. Pagamento

Os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, nos prazos acima indicados para a entrega da declaração periódica, nos locais de cobrança legalmente autorizados.

As pessoas que pratiquem uma só operação tributável - *ato isolado* - deverão entregar o respetivo imposto em qualquer serviço de finanças até ao último dia do mês seguinte ao da conclusão da operação. Já quem mencione indevidamente IVA em fatura deve entregar o imposto no prazo de 15 dias após a data da emissão dessa fatura.

Os sujeitos passivos, que não estejam obrigados à apresentação da declaração periódica, adquirentes dos serviços cujo prestador não tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual o serviço seja prestado (alínea e) do n.º 1 do art.º 2.º) e de bens e serviços efetuados no território nacional por sujeitos passivos do imposto residentes no estrangeiro sem representante no território nacional (alínea g) do n.º 1 do art.º 2) bem como os sujeitos passivos abrangidos pela alínea h) do nº1 do art.º 2º do Código, deverão entregar o correspondente imposto até ao final do mês seguinte àquele em que o imposto se torna exigível.

Se um sujeito passivo não apresentar a declaração periódica no respetivo prazo legal, deverá o Serviço de Administração do IVA proceder à liquidação oficiosa do imposto o qual deve ser pago na tesouraria da Fazenda Pública competente no prazo mencionado na notificação que não poderá ser inferior a 30 dias, contados desde o envio da notificação.

O imposto liquidado nos termos do regime especial dos pequenos retalhistas deverá ser pago até ao dia 20 do segundo mês seguinte a cada trimestre do ano civil.

Sempre que se proceda à liquidação do imposto ou de juros compensatórios por iniciativa dos serviços é o sujeito passivo notificado para efetuar o respetivo pagamento nos locais de cobrança legalmente autorizados, no prazo referido na notificação.

O pagamento do imposto devido pelas importações de bens é efetuado junto dos serviços aduaneiros competentes, de acordo com as regras previstas na regulamentação comunitária aplicável aos direitos de importação, podendo ainda, mediante a prestação de garantia, ser concedido o seu diferimento:

a) Por 60 dias contados da data do registo de liquidação, quando o diferimento seja concedido isoladamente para cada montante de imposto objeto daquele registo;
b) Até ao 15º dia do segundo mês seguinte aos períodos de globalização do registo de liquidação ou do pagamento previstos na regulamentação aduaneira aplicável.

No entanto, os sujeitos passivos podem optar pelo pagamento do imposto devido pela importação de bens nos prazos previstos para a entrega da sua declaração periódica desde que[81]:

a) Se encontrem abrangidos pelo regime de periodicidade mensal;
b) Tenham a situação fiscal regularizada;

[81] Esta opção apenas entra em vigor em 1 de março de 2018, sendo aplicável a partir de 1 de setembro de 2017 às importações de bens constantes do anexo C do Código do IVA, com exceção dos óleos minerais. A forma e o prazo de exercício da opção são regulados por portaria.

c) Pratiquem exclusivamente operações sujeitas e não isentas ou isentas com direito à dedução, sem prejuízo da realização de operações imobiliárias ou financeiras que tenham caráter meramente acessório;
d) Não beneficiem, à data em que a opção produza efeitos, de diferimento do pagamento do IVA relativo a anteriores importações.

1.1.8.3. Faturação

Regras gerais

Os sujeitos passivos devem emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviço.

As faturas devem ser emitidas:

a) O mais tardar no quinto dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido, nos termos do art.º 7º do CIVA (veja-se atrás 1.1.2.4.);
b) O mais tardar no 15º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido nos termos do referido art.º 7º, no caso das prestações intracomunitárias de serviços que sejam tributáveis no território de outro Estado membro por força do disposto na alínea a) do nº 6 do artº 6º;
c) Na data do recebimento, no caso de pagamentos relativos a uma transmissão de bens ou prestação de serviços ainda não efetuada, bem como no caso em que o pagamento coincide com o momento em que o imposto é devido.

Nos casos em que seja utilizada a emissão de faturas globais o seu processamento não pode ir além de cinco dias úteis do termo do período a que respeitam.

As faturas são substituídas por guias ou notas de devolução, quando se trate de mercadorias anteriormente transacionadas entre as mesmas pessoas, devendo a sua emissão processar-se o mais tardar no 5º dia útil seguinte à data da devolução.

O Código do IVA estabelece os elementos que devem obrigatoriamente constar das faturas (dados de identificação do fornecedor e do adquirente, incluindo o respetivo número de identificação fiscal dos sujeitos passivos, quantidade e denominação usual dos bens e serviços fornecidos, preço líquido do imposto, taxas aplicáveis e montante do imposto devido, motivo justificativo da não aplicação do imposto, data em que os bens foram colocado à disposição do adquirente ou em que os serviços foram realizados), que devem ser datadas e numeradas sequencialmente, sendo processadas em duplicado, sendo o original para o cliente e a cópia para arquivo do fornecedor.

A indicação na fatura da identificação e do domicílio do adquirente ou destinatário que não seja sujeito passivo não é obrigatória nas faturas de valor inferior a € 1000, salvo quando o adquirente ou destinatário solicite que a fatura contenha esses elementos.

Sobre as faturas relativas a transmissões intracomunitárias de bens veja-se adiante o ponto 1.2.5.

As faturas podem, sob reserva de aceitação pelo destinatário, ser emitidas por via eletrónica desde que seja garantida a autenticidade da sua origem, a integridade do seu conteúdo e a sua legibilidade através de controlos de gestão que criem uma pista de auditoria fiável, considerando-se cumpridas estas exigências se adotada uma assinatura eletrónica avançada ou um sistema de intercâmbio eletrónico de dados.
A elaboração de faturas por parte do adquirente dos bens ou serviços fica sujeita às condições que a lei enumera.
Com as exceções consignadas na lei, a importância do IVA liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços.
Nas faturas emitidas por retalhistas e prestadores de serviços pode indicar-se apenas o preço com inclusão do imposto e a taxa ou taxas aplicáveis.

Faturas simplificadas

A obrigação de emitir fatura pode ser cumprida através da emissão de faturas simplificadas nas seguintes operações internas:

a) Transmissão de bens efetuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes a não sujeitos passivos quando o valor da fatura não for superior a € 1000;
b) Outras transmissões de bens e prestações de serviços em que o montante da fatura não seja superior a € 100.

As faturas simplificadas devem também ser datadas, numeradas sequencialmente e conter a identificação do sujeito passivo, a denominação dos bens e serviços prestados, os elementos relativos ao imposto liquidado e o número de identificação fiscal do adquirente, quando for sujeito passivo ou, no caso de não ser sujeito passivo, quando este o solicite.
Estas faturas podem ser processadas nos termos do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 198/90, de 19 de junho (por sistemas informáticos ou em papel, sendo pré impressas em tipografias autorizadas), ou através de outros meios eletrónicos, nomeadamente máquinas registadoras, terminais eletrónicos ou balanças eletrónicas com registo obrigatório das operações no rolo interno da fita da máquina ou em registo interno, por cada transmissão de bens ou prestação de serviços.
A obrigação de faturação pode ser cumprida mediante a emissão de documentos ou do registo de operações, respetivamente, nos seguintes casos:

a) Prestação de serviços de transporte, de estacionamento, portagem e entradas em espetáculos, quando seja emitido um bilhete de transporte, ingresso ou outro documento ao portador comprovativo do pagamento;
b) Transmissões de bens efetuadas através de aparelhos de distribuição automática que não permitam a emissão de fatura.

Dispensa de emissão de fatura

É apenas dispensada a obrigação de faturação:

a) Relativamente aos sujeitos passivo que pratiquem exclusivamente operações isentas, exceto quando essas operações confiram direito à dedução do imposto;

b) Relativamente às prestações de serviços financeiros e de seguros isentas de imposto, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro da União Europeia e seja sujeito passivo de IVA.

1.1.8.4. Contabilização ou registo

Os sujeitos passivos devem dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto, embora estejam dispensados das mesmas os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, exceto quando elas confiram direito a dedução do imposto. O Código do IVA estabelece – art.^{os} 44º e seguintes - o que deve ser objeto de registo e a forma como as operações devem ser registadas.

Os sujeitos passivos que disponham de contabilidade são obrigados a efetuar registo dos seus bens de investimento de forma a permitir o controlo das deduções efetuadas e das regularizações processadas, com os elementos especificados na lei.

Os sujeitos passivos que não disponham de contabilidade organizada para efeitos de IRS ou de IRS devem, em princípio, possuir os seguintes livros de registo:

a) Livro de registo de compras de mercadorias e ou livro de registo de matérias primas e de consumo;
b) Livro de registo de vendas de mercadorias e ou livro de registo de produtos fabricados;
c) Livro de registo de serviços prestados;
d) Livro de registo de despesas e de operações ligadas a bens de investimento;
e) Livro de registo de mercadorias, de matérias primas e de consumo, de produtos fabricados e outras existências, à data de 31 de dezembro de cada ano.

1.1.8.5. Nomeação de representante

Relativamente a operações efetuadas no território nacional por sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, as suas obrigações relativas ao IVA podem ser cumpridas por um representante sujeito passivo de IVA no território nacional, o qual fica devedor do imposto que se mostre devido pelas operações realizados pelo representado, que responderá, solidariamente, com o representante pelo cumprimento de tais obrigações.

A nomeação desse representante é obrigatória no caso de não residentes, sem estabelecimento estável em Portugal, e que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicilio noutro Estado-membro

1.1.9. Regimes especiais

1.1.9.1. Regime de isenção

Beneficiam da isenção de imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou de IRC, nem praticado operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem exercendo atividade que consista na transmissão de bens ou prestação de serviços mencionados no anexo E do Código do IVA (bens e serviços do sector de desperdícios. resíduos e sucatas recicláveis), não tenham atingido, no ano civil

anterior, um volume de negócios superior a € 10 000. São ainda isentos os sujeitos passivos com um volume de negócios superior a € 10 000 mas inferior a € 12 500, que, se tributados, preencheriam as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas.
Os sujeitos passivos suscetíveis de beneficiar de isenção do imposto podem renunciar a tal isenção e optar pela aplicação normal do imposto às suas operações tributáveis, sendo neste caso obrigados a permanecer neste regime durante um período mínimo de cinco anos.
Os sujeitos passivos que beneficiem desta isenção estão dispensados do cumprimento de qualquer obrigação em sede de IVA, com exceção das obrigações de registo, de faturação e, sendo caso disso, da entrega da declaração recapitulativa das operações intracomunitárias.

1.1.9.2. Regime forfetário dos produtos agrícolas

Podem beneficiar deste regime os produtores agrícolas que, reunindo as condições de inclusão no regime de isenção acabado de mencionar, efetuem transmissões de produtos agrícolas (os provenientes das atividades mencionadas no anexo F do Código do IVA) e prestações de serviços agrícolas (definidas no anexo G do mesmo Código).
O regime assegura a isenção de IVA nos termos acima indicados e permite que os produtores agrícolas solicitem à Autoridade Tributária e Aduaneira uma compensação forfetária de 6 % sobre o total das vendas e das prestações de serviços efetuadas nas condições referidas no regime, a qual se destina a compensar os agricultores pelo IVA suportado e não dedutível que onerou a sua atividade.

1.1.9.3. Regime dos pequenos retalhistas

Integram este regime os retalhistas que sejam pessoas singulares, não possuam nem sejam obrigadas a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS e não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras superior a € 50 000. Consideram-se retalhistas aqueles cujo volume de compras de bens destinados a vendas sem transformação atinja, pelo menos, 90% do volume de compras, considerando-se como tal o valor definitivamente tomado em conta para efeitos de tributação em IRS.
Não poderão beneficiar do regime especial os retalhistas que pratiquem operações de importação, exportação ou atividades com elas conexas, operações intracomunitárias, ou prestações de serviços não isentas de valor anual superior a € 250, nem aqueles cuja atividade consista na transmissão dos bens ou prestação de serviços mencionados no anexo E ao Código do IVA (bens e serviços do setor de desperdícios. resíduos e sucatas recicláveis).
Neste regime, o imposto é apurado aplicando um coeficiente de 25% ao valor do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a venda sem transformação. A este valor é deduzido o valor do imposto suportado nas aquisições de bens de investimento e outros bens para uso da própria empresa, não destinados a venda, salvo tratando-se de bens que estejam excluídos do direito à dedução (designadamente viaturas, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e

motociclos). E é adicionado o imposto, calculado nos termos gerais, relativo às transmissões de bens do ativo imobilizado e a transmissões de bens e prestações de serviços mencionados no referido anexo E, efetuadas a título ocasional.
Os sujeitos passivos abrangidos por este regime podem renunciar ao mesmo e optar pela aplicação normal do imposto às suas operações tributáveis. Neste caso são obrigados a permanecer nesse regime normal durante um período mínimo de cinco anos.

1.1.9.4. Outros regimes especiais

Existem ainda outros regimes especiais designadamente:

– Regime especial de tributação dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidade (Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro);
– Regime especial aplicável ao ouro para investimento (Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 de setembro);
– Regime especial aplicável às agências de viagens e operadores de circuitos turísticos (Decreto-Lei n.º 225/85, de 3 de julho);
– Regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores (art.os 69º a 75º do Código do IVA);
- Regime dos tabacos manufaturados (Decreto-Lei n.º 346/85, de 23 de agosto).

1.1.10. Bens em circulação

O Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho (republicado pelo Decreto-Lei nº 198/2012, de 24 de agosto), aprovou o novo regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos de IVA, nomeadamente quanto à obrigatoriedade e requisitos dos documentos de transporte que os acompanham.
Todos os bens, que puderem ser objeto de transmissão ou de prestação de serviços nos termos do Código do IVA, em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos do IVA deverão ser acompanhados por documentos de transporte, considerando-se como tais a fatura, guia de remessa, nota de devolução, guia de transporte ou documento equivalente.
Tratando-se de bens importados em Portugal que circulem entre a estância aduaneira de desalfandegamento e o local do primeiro destino, o transportador deve fazer-se acompanhar em substituição do documento acima referido de documento probatório do desalfandegamento.
Consideram-se em circulação todos os bens que forem encontrados fora dos locais de produção, fabrico ou transformação, de exposição, dos estabelecimentos de venda por grosso e a retalho ou de armazéns de retém, por motivo de transmissão onerosa, incluindo a troca, de transmissão gratuita, de devolução, de afetação a uso próprio, de entrega à experiência ou para fins de demonstração, de incorporação em prestações de serviço, de remessa à consignação ou de simples transferências efetuadas à consignação ou de simples transferências efetuadas pelos sujeitos passivos do IVA.

Consideram-se ainda em circulação: os bens encontrados em veículos no ato de descarga ou transbordo mesmo quando estas tenham lugar no interior dos estabelecimentos comerciais, lojas, oficinas, armazéns ou recintos fechados que não sejam casa de habitação; os bens expostos para venda em feiras e mercados a que se referem a Lei n.º 27/2013, de 12 de abril e o Decreto-Lei n.º 173/2012, de 2 de agosto.

Quando, em relação aos bens encontrados em circulação que não estejam excluídos nos termos do regime dos bens em circulação, as entidades fiscalizadoras detetem indícios da prática de infração criminal, poderão exigir prova da sua proveniência ou destino, a qual deve ser imediatamente feita, sob pena de apreensão provisória desses mesmos bens e dos veículos transportadores.

Não se consideram em circulação para este efeito determinados bens que satisfaçam a certas condições e designadamente: os bens manifestamente para uso pessoal ou doméstico do próprio; os bens provenientes de retalhistas destinados a consumidores finais, com exceção dos materiais de construção, artigos de mobiliário, máquinas elétricas, máquinas ou aparelhos recetores, gravadores ou reprodutores de imagem ou de som, quando transportados em veículos de mercadorias; os bens registados como ativo fixo tangível do remetente; os bens provenientes de produtores agrícolas, apícolas, silvícolas ou de pecuária, resultantes da sua própria produção e os bens que se destinem a essa produção, transportados pelo próprio ou por sua conta; os mostruários entregues aos pracistas e viajantes; as amostras destinadas a ofertas de pequeno valor e o material de propaganda, em conformidade com os usos comerciais e que inequivocamente, não se destinem a venda; os filmes e material publicitário para exibição e exposição nas salas de espetáculos cinematográficos; os veículos automóveis como são definidos no Código da Estrada com matrícula definitiva; as taras e embalagens retornáveis; os resíduos urbanos provenientes das recolhas efetuadas pelos municípios ou por outras entidades a prestarem o mesmo serviço; os resíduos hospitalares sujeitos a guias de acompanhamento; os bens a entregar aos respetivos utentes por instituições particulares de solidariedade social ou outras entidades no âmbito de acordos outorgados com o sistema de segurança social; os bens recolhidos no âmbito de campanhas de solidariedade social efetuadas por organizações sem fins lucrativos.

Encontram-se ainda excluídos do regime: os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, quando circularem em regime suspensivo, nos termos da lei; os bens respeitantes a transações intracomunitárias; os bens respeitantes a transações com países ou territórios terceiros quando em circulação em território nacional sempre que sujeitos a um destino aduaneiro, designadamente os regimes de trânsito e de exportação; os bens que circulem por motivo de mudança de instalações do sujeito passivo, desde que o facto e a data da sua realização sejam comunicados às direções de finanças dos distritos do itinerário, com pelo menos oito dias úteis de antecedência devendo neste caso o transportador fazer-se acompanhar de cópia dessas comunicações.

Os documentos de transporte, devem conter os elementos indicados na lei e ser emitidos por uma das seguintes vias:

a) Por via eletrónica, de acordo com o disposto no Código do IVA;
b) Através de programa informático que tenha sido previamente certificado pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
c) Através de *software* produzido internamente pela empresa ou por empresa integrada no mesmo grupo económico, de cujos respetivos direitos de autor seja detentor;
d) Diretamente no Portal das Finanças;
e) Em papel, utilizando-se impressos numerados seguida e tipograficamente, devendo essa impressão ser efetuado em tipografias devidamente autorizadas pelo Ministro das Finanças.

Os documentos emitidos nos termos das alíneas b) a e) devem ser processados em três exemplares, com o seguinte destino: um, que acompanha os bens, ao destinatário ou adquirente; outro, que também acompanha os bens, à inspeção tributária; o terceiro, ao remetente dos bens.

As faturas, guias de remessa ou documentos equivalentes devem indicar os locais de carga e descarga, referidos como tais, e a data e hora em que se inicia o transporte.

A numeração dos documentos emitidos deve ser progressiva, contínua e aposta no documento de emissão, devendo os sujeitos passivos comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira, na forma prescrita na lei[82], os elementos deles constantes antes do início do transporte, comunicação de que, no entanto, estão dispensados os sujeitos passivos que, no período de tributação anterior para efeitos dos impostos sobre o rendimento tenham um volume de negócios inferior ou igual a € 100 000.

1.2 Regime do IVA nas transações intracomunitárias (RITI)

O Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) foi aprovado pelo art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro, que transpôs a Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro, tendo sido republicado pelo Decreto-Lei nº 102/2008, de 20 de junho.

O RITI disciplina o regime tributário aplicável às transações intracomunitárias de bens efetuadas entre sujeitos passivos de IVA de Estados membros diferentes, em que a regra é a aplicação da tributação ao adquirente, ou seja no país de destino. Quando essas transações são efetuadas para não sujeitos passivos (isto é, consumidores finais) a tributação é feita, em regra, no Estado membro de origem dos bens, com as exceções constantes do próprio RITI.

1.2.1 Incidência

1.2.1.1 Sujeitos passivos

São sujeitos passivos as pessoas singulares ou coletivas que de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões

[82] Cf. igualmente a Portaria nº 161/2013, de 23 de abril.

livres ou uma só operação tributável conexa com o exercício das referidas atividades ou que preencham os pressupostos da incidência real de IRS e de IRC e que:

a) Realizem transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto; ou,
b) Realizem exclusivamente transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem qualquer direito à dedução.

São também sujeitos passivos o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público abrangidas pelo n.º 2 do art.º 2.º do Código do IVA ou qualquer outra pessoa coletiva não compreendida nos sujeitos passivos já referidos.

São ainda sujeitos passivos os particulares que efetuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos e as pessoas singulares ou coletivas que ocasionalmente efetuem transmissões de meios de transporte novos, expedidos ou transportados a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado-membro.

1.2.1.2 Operações tributáveis

O IVA incide sobre:

a) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional por um sujeito passivo, a título oneroso, quando o vendedor for um sujeito passivo registado para efeitos do IVA noutro Estado-membro que não esteja aí abrangido por qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas, não efetue no território nacional a instalação ou a montagem dos bens fornecidos nem os transmita dentro de certas condições definidas no Código do IVA;
b) As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo ou por um particular;
c) As aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, exigíveis em conformidade com o disposto no Código de Impostos Especiais sobre o Consumo, efetuadas no território nacional a título oneroso, por um sujeito passivo;
d) As operações assimiladas a aquisições intracomunitárias de bens, tais como são consideradas no art.º 4º do RITI (designadamente, a afetação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado por si ou por sua conta a partir de outro Estado membro da UE e, de um modo geral, as operações que, se efetuadas no território nacional por um sujeito passivo agindo como tal, seriam consideradas transmissões de bens, nos termos do Código do IVA);
e) As transmissões de meios de transporte novos efetuados a título oneroso, por qualquer pessoa, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado-membro.

Aquisição intracomunitária é a obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para o território nacional, pelo vendedor, pelo

adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutro Estado membro.

Não estão sujeitas a IVA as aquisições intracomunitárias de bens quando se verifiquem simultaneamente as seguintes condições:

a) Sejam efetuadas por um sujeito passivo que realize exclusivamente transmissões de bens e prestação de serviços que não conferem direito à dedução ou pelo Estado e outras pessoas coletivas de direito público;
b) Os bens não sejam meios de transportes novos nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo (IEC);
c) O valor global das aquisições, líquido de IVA, devido ou pago nos Estados-membros onde se inicia a expedição ou transporte dos bens, não tenha excedido no ano civil anterior ou no ano em curso o montante de € 10 000 ou, tratando-se de uma única aquisição, não exceda esse montante (excluem-se do valor das aquisições os meios de transporte novos e os sujeitos a IEC).

Podem, porém, os sujeitos passivos acabados de indicar optar pela aplicação do regime de tributação, devendo permanecer nele durante um período de dois anos.

Não estão também sujeitas a imposto as aquisições intracomunitárias de bens cuja transmissão no território nacional seria isenta de imposto nos termos das alíneas d) a m) e v) do n.º 1 do art.º 14º do CIVA.

Para efeitos deste regime consideram-se:

i) Impostos especiais sobre o consumo os seguintes: os impostos especiais sobre o álcool, sobre o consumo de bebidas alcoólicas e de cerveja, sobre o tabaco manufaturado e sobre os produtos petrolíferos e energéticos, com exceção do gás fornecido pelo sistema de distribuição de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada e da eletricidade;
ii) Meios de transporte novos os seguintes: as embarcações com comprimento superior a 7,5 m, as aeronaves com peso total na descolagem superior a 1550 kg, e os veículos terrestres a motor com cilindrada superior a 48c.c. ou potência superior a 7,2 kw, destinados ao transporte de pessoas ou de mercadorias, que sejam sujeitos a registo, licença ou matrícula no território nacional, com exceção das embarcações e aeronaves mencionadas nas alíneas d), e) e g) do n.º 1 do art.º 14º do CIVA (não se consideram, porém, meios de transporte novos aqueles em que se verifiquem as seguintes condições simultaneamente: a transmissão seja efetuada mais de três ou seis meses após a data da primeira utilização tratando-se respetivamente de embarcações e aeronaves ou de veículos terrestres e o meio de transporte tenha percorrido em terra mais de 6000 km ou navegado mais de cem horas ou voado mais de quarenta horas, conforme os casos).

Considera-se transmissão de bens efetuada a título oneroso a prevista no Código do IVA (art.º 3º) e a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado-membro, para as necessidades da sua empresa.

O n.º 2 do art.º 7º do RITI contém, todavia, um conjunto de operações que não são consideradas transmissões de bens, designadamente:

a) A transferência de bens para serem objeto de instalação ou montagem noutro Estado membro ou transmissões de bens que sejam tributadas noutro Estado membro de acordo com as regras das vendas à distância;
b) A transferência de gás, através de redes de gás natural ou de quaisquer redes a eles ligadas, e a transferência de eletricidade, de calor ou de frio através de rede de aquecimento ou arrefecimento;
c) A transferência de bens para outro Estado membro para aí serem objeto de peritagens ou quaisquer trabalhos, desde que, após a sua execução, sejam reexpedidos para o território nacional com destino ao sujeito passivo;
d) A transferência de bens para serem temporariamente utilizados em prestações de serviços a efetuar pelo sujeito passivo no Estado membro para o qual os bens são transportados;
e) A transferência de bens para serem temporariamente utilizados pelo sujeito passivo, por um período que não exceda 24 meses, no território de outro Estado membro no interior do qual a importação do mesmo bem proveniente de um país terceiro com vista a uma utilização temporária, beneficiaria do regime de importação temporária com isenção total de direitos.

1.2.1.3. Localização das operações

As aquisições intracomunitárias de bens são, em regra, tributáveis quando o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente se situe no território nacional (art.º 8º, nº 1, do RITI).

Não obstante, são tributáveis em Portugal as aquisições intracomunitárias de bens cujo lugar de chegada da expedição ou transporte se situe noutro Estado-membro desde que o adquirente seja um sujeito passivo estabelecido em Portugal, agindo como tal, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e não prove que esta foi sujeita a imposto nesse outro Estado-membro[83]. Trata-se das chamadas *operações triangulares.*

São ainda tributáveis as aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos sujeitos a registo, licença ou matrícula no território nacional.

Não são tributáveis as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta para fora do território nacional, quando os bens sejam instalados ou montados no território de outro Estado-membro, mas já são tributáveis as situações inversas, quando os bens sejam instalados ou montados em território nacional, pelo fornecedor, sujeito passivo nesse outro Estado-membro, ou por sua conta.

Consideram-se *vendas à distância para outro Estado-membro* as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo vendedor ou por sua conta, a partir do território nacional com destino a um adquirente situado em outro Estado-membro, quando se verifiquem as condições seguintes:

[83] E considera-se que essa tributação ocorreu no Estado membro da chegada da expedição ou transporte quando se verifiquem as condições enumeradas no n.º 3 do art.º 8º do RITI.

a) O adquirente seja um particular ou um sujeito passivo que não se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;
b) Os bens não sejam meios de transporte novos, bens a instalar ou a montar no território de outro Estado-membro, nem bens sujeitos a impostos especiais de consumo.

As transmissões de bens em que se verifiquem aquelas condições localizam-se e são sujeitas a imposto em Portugal – Estado membro de origem - caso não se encontre excedido, com referência ao ano civil anterior ou ao ano civil em curso, o montante a partir do qual passam a ser localizadas e sujeitas a tributação no Estado-membro de destino. Caso esse montante se encontre excedido a tributação ocorrerá no Estado membro de destino.

O sujeito passivo vendedor tem a possibilidade de exercer a opção de localizar as transmissões de bens no Estado-membro de destino ainda que aqueles limiares não sejam abrangidos. No caso de opção, o sujeito passivo terá de permanecer nesse regime durante pelo menos dois anos.

Não são igualmente tributáveis as transmissões de bens sujeitas a IEC expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir do território nacional com destino a um particular domiciliado noutro Estado-membro.

Se os bens a que se referem as vendas à distância anteriormente referidas forem expedidos ou transportados a partir de um país terceiro e importados por um sujeito passivo, nos termos do art.º 5º do CIVA, considera-se que foram expedidos ou transportados a partir do território nacional.

São tributáveis as transmissões de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor sujeito passivo noutro Estado-membro, ou por sua conta, a partir desse Estado-membro, quando o lugar de chegada dos bens com destino ao adquirente se situe no território nacional **(***vendas à distância provenientes de outro Estado-membro***)** desde que se verifiquem, simultaneamente, as seguintes condições:

a) O adquirente seja um sujeito passivo abrangido pelo n.º 1 do art.º 5.º do RITI ou um particular;
b) Os bens não sejam meios de transporte novos, bens a instalar ou a montar no território nacional pelo fornecedor, sujeito passivo noutro Estado-membro, nem bens sujeitos a IEC;
c) O valor global, líquido do IVA, das transmissões de bens efetuadas por cada fornecedor no ano civil anterior ou no ano civil em curso exceda o montante de € 35 000, determinado com exclusão do valor das transmissões de meios de transporte novos e de bens sujeitos a IEC.

São ainda tributáveis, não obstante o que acaba de referir-se:

a) As transmissões de bens sujeitas a IEC, expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta a partir de outro Estado membro, quando o lugar de chegada dos bens com destino ao adquirente se situe no território nacional e este seja um particular;
b) As transmissões de bens cujo valor não tenha excedido o limite de € 35000 quando os sujeitos passivos tenham optado, nesse outro Estado membro, por

um regime de tributação no Estado membro do destino devendo permanecer no regime durante um período de dois anos.

1.2.1.4. Facto gerador e exigibilidade

O imposto é devido no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente, sendo aplicáveis, em idênticas condições, as regras previstas no CIVA (art.º 7º) para as transmissões de bens (veja-se atrás ponto 1.1.2.4.).

Na afetação de bens para a realização no território nacional de operações mencionadas acima (n.º 2 do art.º 7º do RITI) quando deixe de se verificar alguma das condições necessárias para poder beneficiar do disposto no n.º 3 do art.º 4.º do RITI (não consideração de aquisição intracomunitária), o imposto é devido no momento em que a condição deixa de ser preenchida.

Nas aquisições intracomunitárias de bens, o imposto torna-se exigível:

a) No 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido;
b) Na data de emissão da fatura, se tiver sido emitida antes do prazo previsto na alínea anterior. Esta condição não será aplicável quando a fatura respeitar a pagamentos parciais que precedam o momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente.

1.2.2. Isenções

Entre as transmissões de bens isentas referem-se as seguintes (art.º 14.º do RITI):

- As efetuadas por um sujeito passivo, relativamente aos bens expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, pessoa singular ou coletiva registada em IVA em outro Estado-membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;
- As transmissões de meios de transporte novos efetuadas nos termos indicados atrás a propósito da incidência;
- As transmissões de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta com destino a outro Estado membro, para as necessidades da sua empresa que beneficiariam da isenção atrás referida se fossem efetuadas para outro sujeito passivo;
- As transmissões de bens sujeitas a IEC, efetuadas por sujeito passivo, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro, com destino ao adquirente, quando este seja um sujeito passivo isento ou uma pessoa coletiva estabelecida ou domiciliada em outro Estado membro que não se encontre registada para efeitos do IVA, quando a expedição ou transporte dos bens seja efetuada em conformidade com o disposto no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

Estão também isentas do imposto as seguintes aquisições intracomunitárias de bens:

- Aquelas cuja transmissão no território nacional seja isenta de imposto;

- Aquelas cuja importação seja isenta de imposto nos termos do art.º 13.º do CIVA (veja-se atrás o ponto 1.1.3.2.);
- As efetuadas por um sujeito passivo que se encontre em condições de beneficiar do reembolso de imposto previsto no regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso (cf. Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto).

Estão ainda isentas as aquisições intracomunitárias de bens, quando se verifiquem, simultaneamente, as seguintes condições:

a) Sejam efetuadas por um sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável e que não se encontre registado para efeitos de IVA em Portugal;
b) Os bens tenham sido diretamente expedidos ou transportados a partir de um Estado membro diferente daquele que emitiu o número de identificação fiscal ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a aquisição intracomunitária de bens;
c) Os bens tenham sido adquiridos para serem objeto de uma transmissão subsequente no território nacional por esse sujeito passivo;
d) A transmissão dos bens seja efetuada para um sujeito passivo registado em IVA;
e) O sujeito passivo adquirente seja expressamente designado, na fatura emitida pelo vendedor, como devedor do imposto pela transmissão de bens efetuada no território nacional.

Estão ainda isentas do imposto as *importações de bens* efetuadas por um sujeito passivo, agindo como tal, quando esses bens tenham como destino um outro Estado membro e a respetiva transmissão, efetuada pelo importador, seja isenta do imposto nos termos do art.º 14.º do RITI dentro de determinadas condições (art.º 16º do RITI).

1.2.3. Valor tributável e taxas

O valor tributável das aquisições intracomunitárias de bens será determinado mediante aplicação das regras do Código do IVA para as transmissões de bens (veja-se atrás 1.1.4.). Nas transmissões de bens a título oneroso de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta para outro Estado-membro para as necessidades da sua empresa e na afetação por um sujeito passivo às necessidades da sua empresa, no território nacional, de um bem expedido ou transportado por si ou por sua conta a partir de outro Estado-membro, o valor tributável será determinado nos termos da alínea b) do n.º 2 e do n.º 5 do art.º 16.º do CIVA.

Nas aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo ou a imposto sobre veículos, o valor tributável será o determinado com inclusão destes impostos ainda que não liquidados simultaneamente.

Sempre que o adquirente dos bens obtiver o reembolso dos impostos especiais de consumo pagos no Estado-membro do início da expedição ou transporte, o valor tributável será regularizado nos termos do art.º 78.º do CIVA, até ao limite do montante que tiver sido reembolsado.

As taxas aplicáveis nas aquisições intracomunitárias são as do CIVA, vigentes no momento em que o imposto se torna exigível (veja-se atrás 1.1.5.).

1.2.4. Liquidação e pagamento do imposto

1.2.4.1. Liquidação e reembolso

Ao imposto que incide sobre as operações tributáveis nos termos do Código do IVA, poder-se-á deduzir o imposto pago nas aquisições intracomunitárias de bens.
Poderá também deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das transmissões isentas nos termos do art.º 14.º do RITI (cf. 1.2.2. supra). Existem ainda outras situações em que o imposto pode ser dedutível designadamente por anulação.
O direito à dedução do imposto nasce no momento em que o mesmo se torna exigível.
A dedução pode ser efetuada na declaração do período em que o imposto exigível seja considerado a favor do Estado ainda que não tenha sido emitida a respetiva fatura pelo vendedor.
Nas transmissões de meios de transporte novos para outros Estados-membros, o direito à dedução do imposto suportado na respetiva aquisição nasce apenas no momento em que os mesmos forem colocados à disposição do adquirente. A dedução não poderá exceder o montante do imposto que seria devido e exigível, nos termos da alínea a) do n.º1 do art.º 7.º do CIVA, se a transmissão não estivesse isenta.
O reembolso do imposto neste caso efetuar-se-á mediante requerimento dirigido ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.
O reembolso do imposto pago numa importação será feito nos termos do Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de agosto, quando o importador seja uma pessoa coletiva de outro Estado-membro que não seja aí sujeito passivo e prove que os bens foram expedidos ou transportados para esse outro Estado-membro e aí sujeitos a imposto.

1.2.4.2. Pagamento

O imposto deverá ser entregue, simultaneamente com a declaração periódica, de acordo com o regime geral do IVA.
Todavia, os sujeitos passivos que realizem exclusivamente transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem direito à dedução, bem como o Estado e demais pessoas coletivas de direito público ou qualquer outra pessoa coletiva deverão entregar o imposto que se mostre devido pelas aquisições intracomunitárias de bens que não sejam meios de transporte novos, acompanhada da respetiva declaração, até ao fim do mês seguinte àquele em que o imposto se torne exigível.
Os particulares e os sujeitos passivos que não possuam estatuto de operador registado devem efetuar o pagamento do imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de veículos automóveis novos sujeitos a imposto sobre veículos junto das entidades competentes para a cobrança deste imposto. Idêntica obrigação é aplicável relativamente às aquisições intracomunitárias de meios de transportes novos, não sujeitos a imposto sobre veículos.

Os sujeitos passivos que efetuem aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a IEC deverão pagar o imposto devido junto das entidades competentes para a cobrança daqueles impostos.
O pagamento do imposto relativo a aquisições intracomunitárias de veículos automóveis novos sujeitos a imposto sobre veículos ou a aquisições intracomunitárias de bens sujeitos a impostos especiais de consumo deverá ser efetuado em simultâneo com esses impostos, quando devidos, ou antes do registo, da concessão de licença ou da atribuição da matrícula aos meios de transporte novos, nos restantes casos.

1.2.5. Outras obrigações dos sujeitos passivos

Para além das obrigações já referidas, outras existem, aplicando-se ainda a disciplina geral do Código do IVA em tudo o que não se revelar contrário ao disposto no regime do IVA nas transações intracomunitárias.
Algumas delas são obrigações declarativas, outras são obrigações de faturação, outras são obrigações contabilísticas ou de escrituração, etc.
Assim, os sujeitos passivos são obrigados a:

- Proceder à liquidação do imposto que se mostre devido pelas aquisições intracomunitárias de bens;
- Emitir obrigatoriamente fatura por cada transmissão de bens efetuada nas condições previstas no art.º 7.º do RITI bem como pela transmissão ocasional de um meio de transporte novo isenta nos termos do art.º 14º do RITI e enviar juntamente com a declaração periódica de imposto, um anexo recapitulativo das transmissões de bens isentas nos termos do art.º 14º do RITI, bem como das operações a que se refere a alínea a) do nº 3 do art.º 8º do RITI (aquisição intracomunitária sujeita a imposto quando o sujeito passivo tenha adquirido os seus bens para proceder à sua transmissão subsequente nesse Estado membro).

No tocante às obrigações declarativas, os sujeitos passivos referidos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 2.º do RITI devem entregar no serviço de finanças competente a declaração de início de atividade até ao fim do mês seguinte àquele em que tenha sido excedido o valor global das aquisições previstas na alínea c) do nº 1 do art.º 5.º do RITI (€ 10 000), ou antes de efetuarem uma aquisição intracomunitária de bens que exceda aquele montante, ou ainda antes de efetuarem aquisições intracomunitárias de bens no caso de terem feito a opção pela aplicação deste regime. Estão também obrigados a apresentar, quando for caso disso, a declaração de alterações.
Os sujeitos passivos cujas aquisições intracomunitárias de bens não excedam durante o ano civil, o montante de € 10 000 poderão voltar a beneficiar do disposto no nº 1 do art.º 5.º do RITI (não sujeição a IVA das aquisições intracomunitárias de bens) devendo para esse efeito entregar a declaração de alterações.
A declaração de início de atividade deve ser também apresentada em outras situações (art.º 11.º, n.ºs 1 e 2, do RITI – vendas à distância localizadas em Portugal).

O imposto devido pelas aquisições intracomunitárias de bens deverá ser liquidado pelo sujeito passivo na fatura emitida pelo vendedor, ou em documento interno emitido pelo próprio sujeito passivo.
As faturas relativas às transmissões de bens isentos devem ser emitidas o mais tardar até ao 15.º dia do mês seguinte àquele em que os bens foram colocados à disposição do adquirente e deverão satisfazer a várias exigências e conter o número de identificação fiscal do sujeito passivo do imposto, precedido do prefixo «PT» e o número de identificação para efeitos de IVA do destinatário ou adquirente, que deve incluir o prefixo do Estado-membro que o atribuiu, conforme à norma internacional (Código ISO 3166 alfa 2), bem como o local de destino dos bens.
As pessoas singulares ou coletivas que efetuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos deverão exigir que a fatura emitida pelo vendedor, contenha um conjunto de elementos previstos no art.º 28.º do RITI, exigência que é também feita às pessoas que efetuem transmissões de meios de transporte novos para outros Estados-membros.
No tocante a obrigações contabilísticas e de escrituração várias são também as exigências feitas aos sujeitos passivos, designadamente as previstas no art.º 31.º do RITI, tais como registar: as aquisições intracomunitárias de bens que efetuarem, as transferências de bens expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, a afetação dos bens que não se considerem aquisições intracomunitárias, e outras.
As pessoas singulares, ou coletivas que efetuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos, deverão comprovar, junto das entidades competentes para efetuar o registo, conceder a licença ou atribuir a matrícula aos meios de transporte novos, que procederam ao pagamento do imposto devido pela aquisição intracomunitária desses bens.

2. IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO (IEC)

O estabelecimento e o funcionamento do mercado único a partir de 1 de janeiro de 1993 implicaram a livre circulação no território da União Europeia dos óleos minerais, do álcool e bebidas alcoólicas e dos tabacos manufaturados, sujeitos a impostos especiais de consumo.

A concretização de tal objetivo, relativamente ao território nacional, implicou a transposição para o direito interno da Diretiva 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de Fevereiro, que procedeu à harmonização das disposições relativas ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. A transposição foi feita pelo Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de Fevereiro, a que sucedeu o Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, que aprovou o Código dos Impostos Especiais de Consumo, estabelecendo o regime dos seguintes impostos:

a) Imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA);
b) Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP);
c) Imposto sobre o tabaco (IT).

Este Código foi reformulado pelo Decreto-Lei nº 73/2010, de 21 de junho, transpondo para a ordem jurídica interna a Diretiva 2008/118/CE, do Conselho, de 16 de dezembro, que revogou a mencionada Diretiva 92/12/CEE. Pela Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, a designação do imposto referido na alínea a) passou a ser "Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA)", tendo sido efetuadas as alterações consequentes a este alargamento da sujeição deste imposto.

2.1. Regime geral

2.1.1. Incidência subjetiva e objetiva

São sujeitos passivos dos impostos especiais de consumo:

a) O depositário autorizado e o destinatário registado;
b) No caso do fornecimento de eletricidade ao consumidor final, os comercializadores, os produtores que a vendam diretamente a esses consumidores, os auto produtores e os consumidores que comprem eletricidade através de operações em mercados organizados;
c) No caso do fornecimento de gás natural ao consumidor final, os comercializadores deste gás.

São também sujeitos passivos, nos termos definidos na lei, designadamente, a pessoa que declare os produtos ou por conta da qual estes sejam declarados, no momento e em caso de importação, o arrematante e qualquer pessoa singular ou coletiva que introduza no consumo, venda ou utilize produtos sujeitos a imposto, em situações de irregularidades.

Os impostos especiais de consumo incidem sobre os produtos adiante definidos a propósito de cada um dos impostos.

2.1.2. Isenções comuns

Os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo estão destes isentos sempre que se destinem:

a) A ser utilizados no âmbito das relações diplomáticas ou consulares;
b) A organismos internacionais reconhecidos como tal pela República Portuguesa, bem como aos membros desses organismos, dentro dos limites e nas condições fixadas pelas convenções internacionais que criam esses organismos ou pelos acordos de sede;
c) Às forças de outros Estados, que sejam parte no Tratado do Atlântico Norte, para uso dessas forças ou dos civis que as acompanhem ou para o abastecimento das suas messes ou cantinas, com exclusão dos membros dessas forças que tenham nacionalidade portuguesa;
d) A serem consumidos no âmbito de um acordo concluído com países terceiros ou com organismos internacionais, desde que esse acordo seja admitido ou autorizado em matéria de isenção do imposto sobre o valor acrescentado;
e) A serem consumidos como provisões de bordo nos termos e limites fixados na lei;
f) A serem expedidos ou exportados.

Estão isentas na importação, nos termos previstos na lei, as pequenas remessas sem valor comercial e as mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes, procedentes de um Estado que não seja membro da União Europeia.[84]

Estão igualmente isentos na importação, os seguintes produtos contidos na bagagem pessoal dos viajantes provenientes de países ou territórios terceiros:

a) O rapé, o tabaco de mascar, o tabaco aquecido e os líquidos, contendo nicotina em recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos, nos limites adiante indicados a propósito da detenção de produtos para uso pessoal;
b) As bebidas não alcoólicas, no limite adiante indicado para a detenção das mesmas.

Os produtos vendidos em lojas francas estão isentos de impostos especiais de consumo, desde que sejam transportados na bagagem pessoal de passageiros que viagem para um país ou território terceiro, efetuando um voo ou travessia marítima.

2.1.3. Facto gerador e exigibilidade

Os produtos referidos ficam sujeitos a imposto a partir da sua produção ou importação em território nacional bem como a partir da sua entrada neste território quando provenientes de outro Estado membro.

Relativamente aos produtos colocados sob um regime aduaneiro suspensivo, só é aplicável o regime específico dos impostos especiais de consumo no momento em que os produtos deixem de estar abrangidos pelo mesmo.

No tocante à exigibilidade, o imposto é devido em território nacional, no momento da introdução no consumo ou da constatação de perdas que devam ser tributadas.

[8484] Cf. igualmente Decreto-Lei nº 398/86, de 26/12 e Lei nº 64-A/2008, de 31/12 – art.º 116º.

A taxa de imposto a aplicar em território nacional é a que estiver em vigor na data da exigibilidade.

Considera-se *introdução no consumo* de produtos sujeitos a imposto:

a) A saída, mesmo irregular, desses produtos de um regime de suspensão;
b) A detenção, fora do regime de suspensão de imposto, dos produtos sem que tenha sido cobrado o imposto devido;
c) A produção desses produtos fora do regime de suspensão de imposto sem que tenha sido cobrado o imposto devido;
d) A importação desses produtos, a menos que sejam submetidos, imediatamente após a importação, ao regime de suspensão do imposto;
e) A entrada, mesmo irregular, desses produtos no território nacional fora do regime de suspensão do imposto;
f) A cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal;
g) O fornecimento de eletricidade ao consumidor final, o autoconsumo e a aquisição de eletricidade por consumidores finais em mercados organizados;
h) O fornecimento de gás natural ao consumidor final, incluindo a aquisição de gás natural diretamente por consumidores finais em mercados organizados, bem como a importação e a receção de gás natural de outro Estado membro diretamente por consumidores finais.

A introdução no consumo deve ser formalizada através da declaração de introdução no consumo (DIC) ou, no ato de importação, através da respetiva declaração aduaneira. A DIC deve ser processada, nos prazos fixados na lei, por transmissão eletrónica de dados, podendo, no caso de particulares, ser processada em suporte de papel.

Estão ainda sujeitos a imposto no território nacional os produtos já introduzidos no consumo noutro Estado-membro que forem adquiridos para fins comerciais ou para consumo próprio que não seja considerado uma aquisição para uso pessoal.

Não estão sujeitos a IEC no território nacional os produtos adquiridos por particulares noutros Estados-membros para uso pessoal, quando transportados pelos próprios para território nacional, verificando-se, porém, a sujeição, na situação inversa.

São critérios para determinação da aquisição para uso pessoal:

a) O estatuto comercial e os motivos da detenção dos produtos;
b) O local em que se encontram os produtos ou a forma de transporte utilizada;
c) Qualquer documento relativo ao produto;
d) A natureza dos produtos;
e) A quantidade dos produtos.

Tomando como base a quantidade, presume-se a detenção com fins comerciais quando forem ultrapassados os seguintes limites:

- Produtos do tabaco:
  - Cigarros - 800 unidades;
  - Cigarrilhas (charutos com um peso máximo de 3g/unidade) - 400 unidades;
  - Charutos - 200 unidades;

- Tabaco para fumar - 1 kg
- Rapé – 250 g;
- Tabaco de mascar – 250 g;
- Tabaco aquecido – 20 g;
- Líquidos contendo nicotina para carga ou recarga de cigarros eletrónicos – 30 ml.

- Bebidas alcoólicas:
  - Bebidas espirituosas -10 l;
  - Produtos intermédios – 20 l;
  - Vinhos - 90 l (dos quais 60 l, no máximo, de vinhos espumantes);
  - Cervejas - 110 l;
  - Bebidas não alcoólicas – 20 l

Presume-se que a detenção de produtos petrolíferos não se destina a uso pessoal do seu detentor quando forem transportados por formas de transporte atípicas, efetuadas por particulares ou por sua conta. No entanto, quanto à eletricidade e ao gás natural, constitui fato gerador o momento do fornecimento ao consumidor final desses produtos por comercializadores definidos em legislação própria.

As compras à distância, isto é, os produtos adquiridos noutro Estado-membro já introduzidos no consumo, por pessoas residentes em território nacional que não exerçam qualquer atividade económica independente e que sejam expedidos ou transportados direta ou indiretamente pelo vendedor ou por sua própria conta para o território nacional, ficam sujeitos ao imposto em vigor neste território, sendo aquelas operações efetuadas através de um representante fiscal estabelecido em território nacional e autorizado pela autoridade aduaneira. O imposto torna-se exigível neste caso no momento da entrega dos produtos em território nacional. Tratando-se de bebidas não alcoólicas o cumprimento das obrigações relativas a compras à distância é da responsabilidade do adquirente dos produtos.

As vendas à distância, isto é, os produtos adquiridos em território nacional em condições similares mas inversas às das compras à distância, ficam sujeitas a imposto no Estado membro de destino.

2.1.4. Liquidação e pagamento

As instâncias aduaneiras competentes enviam ao sujeito passivo o documento único de cobrança (DUC) até ao dia 20 de cada mês, com menção do imposto liquidado e a pagar relativamente às introduções no consumo verificadas no mês anterior, sem prejuízo das regras aplicáveis na importação. No ato de importação o imposto é liquidado com base em formulários do documento administrativo único (DU).

O imposto deve ser pago até ao último dia útil do mês da liquidação.

Na falta ou atraso de liquidação imputável ao sujeito passivo ou no caso de erro, omissão, falta ou qualquer outra irregularidade que prejudique a cobrança do imposto, a estância aduaneira competente liquidá-lo-á, notificando o sujeito passivo de que tem 15 dias para proceder ao pagamento do respetivo imposto.

Não há lugar a cobrança do imposto quando o montante liquidado for inferior a € 10, ou, no caso das bebidas sem fins comerciais, não seja excedido o limite de 30 litros de produto acabado por ano e por produtor.

2.1.5. Produção, transformação e armazenagem de produtos

A produção, transformação e armazenagem de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão do imposto, só podem ter lugar num entreposto fiscal, mediante autorização e controlo da estância aduaneira competente.

O Código dos IEC estabelece também o regime da constituição e autorização dos entrepostos fiscais e bem assim o estatuto do depositário autorizado e o estatuto do destinatário registado e do expedidor registado.

2.1.6. Circulação dos produtos em regime de suspensão de imposto[85]

A circulação em regime de suspensão dos produtos, sujeitos a IEC, deve efetuar-se de um entreposto fiscal para:

a) Outro entreposto fiscal;
b) Um destinatário registado;
c) Um dos destinatários isentos previsto no nº 1 do artº 6º do CIEC, se os produtos forem expedidos de outro Estado membro;
d) A estância aduaneira de saída do território da Comunidade.

Pode ainda haver circulação destes produtos de um local de importação por um expedidor registado para:

a) Um entreposto fiscal;
b) Um destinatário registado, se os produtos forem expedidos do Estado membro de importação;
c) Um dos destinatários isentos acima indicados, se os produtos forem expedidos do Estado membro de importação.

Sem prejuízo desta regra, são permitidas operações de circulação em regime suspensivo no território nacional que envolvam a contentorização ou mudança do meio de transporte em armazéns de exportação que se encontrem devidamente autorizados pelo diretor da estância aduaneira competente.

Nos casos referidos nas alíneas a) e b) acima, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo podem circular em regime de suspensão do imposto para um local de entrega direta, designado pelo depositário registado ou pelo destinatário registado, situados em território nacional.

Os riscos inerentes à circulação serão cobertos pela garantia prestada pelo depositário autorizado ou pelo expedidor registado ou, eventualmente, por uma garantia prestada pelo transportador.

Todos os produtos sujeitos a IEC que circulem em regime de suspensão deverão ser acompanhados de um documento administrativo eletrónico, que deve ser apresentado com a antecedência mínima de sete dias relativamente à data de expedição nele indicado.

[85] O regime aqui indicado não é aplicável à circulação de bebidas não alcoólicas em regime de suspensão de imposto, que está sujeita a regime específico (art.º 87º-E do CÍEC).

2.1.7. Reembolso do imposto

O reembolso do imposto pago pode ter como fundamento, desde que devidamente comprovado e seguindo as regras estabelecidas no Código, o erro na liquidação, a expedição ou exportação dos produtos sujeitos a imposto, bem como a retirada dos mesmos do mercado.

Podem solicitar esse reembolso na estância aduaneira competente os sujeitos passivos indicados na lei que tenham procedido à introdução no consumo dos produtos em território nacional e provem o pagamento do respetivo imposto, existindo, em geral, um período de três anos a contar da data da liquidação do imposto para o fazer. Nos casos de expedição ou exportação o pedido de reembolso é apresentado até dois dias úteis antes da expedição ou a apresentação da declaração aduaneira de exportação.

O reembolso do imposto só poderá ser efetuado se o montante a reembolsar for superior a € 25.

2.2. Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA)

O regime especial deste imposto consta dos art.ºs 66.º a 87.º-F do CIEC.

2.2.1. Âmbito do imposto

O imposto incide sobre a cerveja, os vinhos, as outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas, genericamente designadas por bebidas alcoólicas e sobre o álcool etílico, genericamente designado por álcool.

Para efeitos deste imposto, a lei define o entendimento a atribuir aos seguintes produtos: cerveja, vinho tranquilo, vinho espumante, outras bebidas tranquilas fermentadas, outras bebidas espumantes fermentadas, produtos intermédios, bebidas espirituosas, álcool etílico, álcool etílico diluído, destilado etílico, álcool etílico parcialmente desnaturado, álcool etílico totalmente desnaturado e bebidas espirituosas.

Estão também sujeitos a imposto, a partir de 2017, os seguintes produtos, genericamente designados por bebidas não alcoólicas:

a) As bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes, abrangidas pelo código NC 2202;
b) As bebidas abrangidas pelos códigos NC 2204, 2205, 2206 e 2208, com um teor alcoólico superior a 0,5 vol. e inferior ou igual a 1,2 % vol.;
c) Concentrados, sob a forma de xarope ou pó, destinados à preparação, de bebidas previstas nas alíneas anteriores, nas instalações do consumidor final ou de retalhista.

2.2.2. Isenções

Estão isentas do imposto as bebidas alcoólicas que sejam utilizadas:

– No fabrico de produtos não destinados ao consumo humano, desde que tenham sido desnaturados e distribuídos de acordo com a legislação em vigor;
– No fabrico de vinagres abrangidos pelo código pautal 2209;

– No fabrico de aromas destinados à preparação de géneros alimentícios e de bebidas não alcoólicas com um título alcoométrico adquirido não superior a 1,2% vol.;
– Diretamente ou como componentes de produtos semiacabados destinados à produção de géneros alimentícios, em determinadas condições;
– Como amostra para análises ou para a realização de ensaios de produção ou para fins científicos;
– Em processos de fabrico desde que o produto final não contenha álcool;
– No fabrico de produtos constituintes não sujeitos a imposto;
– No fabrico de produtos agroalimentares, desde que se trate de vinhos modificados.

Está isento de imposto o álcool:

a) Utilizado em fins industriais, nos termos definidos na lei;
b) Distribuído sob a forma de álcool totalmente desnaturado, nos termos fixados em legislação comunitária;
c) Destinado a consumo próprio dos hospitais e demais estabelecimentos de saúde, públicos e privados;
d) Destinado a testes laboratoriais e à investigação científica;
e) Destinado a fins terapêuticos e sanitários;
f) Utilizado no fabrico de medicamentos tal como são definidos na alínea ee) do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de agosto.

No tocante às bebidas não alcoólicas estão isentas de imposto as seguintes:

a) Bebidas à base de leite, soja ou arroz;
b) Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã;
c) Bebidas consideradas alimentos para as necessidades dietéticas especiais ou suplementos dietéticos;
d) Bebidas cuja mistura final resulte da diluição e adicionamento de outros produtos não alcoólicos aos concentrados tributados nos termos acima indicados, desde que seja demonstrada a liquidação do imposto sobre esses concentrados;
e) Bebidas abrangidas pela sujeição a imposto não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes.

Estão ainda isentas de imposto as bebidas não alcoólicas quando utilizadas em processos de fabrico ou como matéria-prima de outros produtos ou para pesquisa, controle de qualidade e testes de sabor.

2.2.3. Taxas aplicáveis na liquidação do imposto

a) Taxas gerais

– Cerveja (por hectolitro/grau plato ou grau alcoólico adquirido de produto acabado):
  • Mais de 0,5% vol. e até 1,2% vol. – 8,22 euros/hl;
  • Mais de 1,2% vol. e até 7º plato – 10,30 euros/hl;
  • Mais de 1,2% vol. e superior a 7º plato até 11º plato – 16,46 euros/hl;

• Mais de 1,2% vol. e superior a 11º até 13º plato – 20,60 euros/hl;
• Mais de 1,2% vol. e superior a 13.º até 15.º plato – 24,71 euros/hl;
• Mais de 1,2% vol. e superior a 15.º plato – 28,90 euros/hl;

– Vinho tranquilo e espumante – 0 euros/hl;

– Outras bebidas fermentadas, tranquilas e espumantes – 10,30 euros/hl de produto acabado;

– Produtos intermédios – 75,05 euros/hl de produto acabado;

– Bebidas espirituosas – 1367,78 euros por hectolitro de álcool puro contido, na base de 100% de volume, à temperatura de 20º C.

– Álcool etílico – 1367,78 euros por hectolitro de álcool contido na base de 100% de volume, à temperatura de 20º C.

b) Regiões Autónomas

– Região Autónoma dos Açores:

São reduzidas a 25% das taxas em vigor no Continente as taxas do imposto sobre o álcool relativamente aos produtos a seguir mencionados produzidos e declarados para consumo na Região:

- Licores e "cremes de" tal como definidos nos n.os 32 e 33 do anexo II do Regulamento (CE) n.º 110/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de janeiro, produzidos a partir de frutos ou matérias-primas regionais;
- Aguardentes vínicas e bagaceira destiladas na Região com as características e qualidade definidas nos n.os 4 e 6 do anexo II do Regulamento (CE) n.º 110/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de janeiro;

– Região Autónoma da Madeira:

A taxa aplicável às bebidas espirituosas declaradas para consumo na Região e ao álcool etílico é de € 1220,49/hl.

São reduzidas a 25% da taxa em vigor no Continente para as bebidas espirituosas as taxas do imposto relativamente aos seguintes produtos, desde que produzidos e declarados para consumo na Região:

• Rum definido nos termos do nº 1 do anexo II Regulamento (CE) n.º 110/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de janeiro, na alínea a) do nº 4 do artº 1º do Regulamento (CEE) n.º 1576/89, do Conselho, de 29 de maio, que possua a denominação geográfica "Rum da Madeira", referida no nº 3 do artº 5º e no nº 1 do anexo II do referido Regulamento;
• Licores e "creme de" definidos nos n.os 32 e 33 do anexo II do Regulamento (CE) n.º 110/2008, acima indicado, produzidos a partir de frutos ou plantas regionais.

A taxa é de 50% das vigentes no Continente para o vinho licoroso obtido das variedades de uvas puramente regionais especificadas no art.º 15.º do Regulamento (CEE), do Conselho, n.º 4252/88, de 21 de dezembro, desde que produzido e declarado para consumo na Região.

c) Regime das pequenas destilarias ou pequenas cervejeiras:

São reduzidas a metade da taxa normal as taxas aplicáveis às bebidas espirituosas que as pequenas destilarias, tal como definidas na lei, anualmente

produzam e declarem para consumo e à cerveja que as pequenas cervejeiras, nos termos legalmente definidos, anualmente produzam e declarem para consumo;

d) Bebidas não alcoólicas:
   - Bebidas previstas nas alíneas a) e b) de 2.2.1. *in fine* cujo teor de açúcar seja inferior a 80 gramas por litro: € 8,22 por hectolitro de produto acabado:
   - Bebidas previstas nas alíneas a) e b) de 2.2.1. *in fine* cujo teor de açúcar seja igual ou superior a 80 gramas por litro: € 16,46 por hectolitro de produto acabado:
   - Concentrados previstos na alínea c) de 2.2.1. *in fine*: a taxa que seria aplicável nos termos acima definidos à mistura final que resulte da diluição e adicionamento de outros produtos para a sua preparação.

2.2.4. Pequenos produtores de vinho

Os pequenos produtores de vinho ficam dispensados das obrigações gerais respeitantes à produção, circulação e controlo previstas no CIEC, estando sujeitos a regime especial.

Sempre que esses pequenos produtores efetuarem em nome próprio operações de circulação comunitária, devem informar a autoridade aduaneira e respeitar as obrigações estabelecidas pelo Regulamento (CE) n.º 436/2009, da Comissão, de 26 de maio, nomeadamente no que respeita ao registo de saída e ao documento de acompanhamento.

A autoridade aduaneira será informada pelo destinatário das remessas de vinho recebidas em território nacional por meio do documento acima referido ou de uma referência ao citado documento.

Pequenos produtores de vinho são as pessoas que produzem em média menos de 1000 hl por ano.

2.2.5. Regimes dos entrepostos fiscais de álcool e bebidas alcoólicas e dos depositários autorizados

A produção, transformação e armazenagem de álcool e bebidas alcoólicas em regime de suspensão de imposto, apenas poderão ser efetuadas em entreposto fiscal[86].

Estão também sujeitos à mesma condição as operações de fermentação, destilação, envelhecimento, loteamento e acerto de grau.

No momento da introdução no consumo, as bebidas espirituosas acondicionadas para venda ao público devem ter aposta uma estampilha especial, não reutilizável[87].

O álcool para fins terapêuticos e sanitários só pode ser vendido ao público nas farmácias, drogarias e outros estabelecimentos licenciados, com secção de drogaria devidamente embalado e cuja quantidade não exceda 0,25 l.

[86] Quanto a bebidas não alcoólicas, a sua produção e armazenagem em regime de suspensão de imposto deve também efetuar-se em entreposto fiscal

[87] O regime de selagem pode também aplicar-se às bebidas não alcoólicas por determinação feita em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

2.3. Imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP)[88]

O regime especial deste imposto consta dos art.os 88º a 100º do Código dos Impostos Especiais de Consumo.

2.3.1. Âmbito do imposto

O imposto incide sobre os seguintes produtos petrolíferos e energéticos:

- Os produtos petrolíferos e energéticos, nos termos definidos na lei;
- Quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante;
- Os outros hidrocarbonetos, com exceção da turfa, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível;
- A eletricidade abrangida pelo código NC 2716.

Não são sujeitos a imposto os produtos petrolíferos e energéticos consumidos nas instalações de um estabelecimento de produção dos referidos produtos, exceto os usados para fins alheios a essa produção.

2.3.2. Isenções

Estão, entre outros, isentos de imposto, os produtos petrolíferos e energéticos que, nos termos previstos na lei, comprovadamente:

- Se destinem a ser utilizados para outros fins que não sejam em uso como carburantes ou em uso como combustível, salvo no que se refere a óleos lubrificantes com determinada classificação;
- Sejam utilizados na navegação aérea, com exceção da aviação de recreio privada;
- Sejam utilizados na navegação marítima costeira e na navegação interior, incluindo a pesca e a aquicultura, mas com exceção da navegação de recreio privada, no que se refere aos produtos referenciados na lei;
- Sejam fornecidos tendo em vista a produção de eletricidade ou de eletricidade e calor (cogeração), ou de gás de cidade, por entidades que desenvolvam tais atividades e que as mesmas constituam a sua atividade principal, no que se refere aos produtos especificados na lei;
- Sejam fornecidos para consumo de transportes públicos de passageiros, no caso dos produtos especificados na lei;
- Estejam contidos nos reservatórios normais e nos contentores especiais dos veículos automóveis procedentes de outros Estados-membros;
- Sejam utilizados na dragagem em portos e vias navegáveis, nas com exclusão da extração comercial de areias que não vise o desassoreamento, no que se refere aos produtos mencionados na lei;

[88] Associada ao ISP foi criada pela Lei n.º 55/2007, de 31 de agosto, a **contribuição de serviço rodoviário**, visando financiar a rede rodoviária nacional, constituindo receita própria da Infraestruras de Portugal, S.A.; que é de (em euros):

- 87/1000 l para a gasolina;
- 111/1000 l para o gasóleo rodoviário;
- 123/1000 l para o GPL auto.

- Sejam fornecidos tendo em vista o seu consumo no transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos de ferro, relativamente aos produtos especificados na lei;
- Sejam utilizados como carburantes no âmbito do fabrico, projeto, ensaio e manutenção de aeronaves e embarcações;
- Sejam utilizados em instalações sujeitas ao regime europeu de emissão de licença de gases com efeito de estufa, nos termos referidos na lei e em relação aos produtos nela especificados;
- Sejam utilizados pelos clientes finais economicamente vulneráveis e beneficiários da tarefa social, no que se refere a gás natural classificado pelo código mencionado na lei.

Estão ainda isentos, total ou parcialmente, até ao limite máximo global de 40.000 t/ano, os biocombustíveis puros, indicados na lei, nos termos nela fixados, quando produzidos por pequenos produtores dedicados.

Está também isenta a eletricidade que, comprovadamente, seja

a) Utilizada para produzir eletricidade e para manter a capacidade de produzir eletricidade;
b) Produzida a bordo de embarcações;
c) Utilizada para o transporte de passageiros e de mercadorias por via férrea em comboio, metropolitano ou elétrico, e por trólei;
d) Utilizada para clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários da tarifa social;
e) Utilizada em instalações sujeitas ao regime europeu de emissão de licenças de gases com efeito de estufa, nos termos definidos na lei e em relação aos produtos nela especificados.

2.3.3. Taxas

Os valores das taxas unitárias do imposto aplicáveis às gasolinas, aos gasóleos, aos petróleos, aos fuelóleos e à eletricidade são fixados, para o continente, por portaria conjunta dos membros do governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, dentro de certos intervalos fixados no Código e tendo em consideração o princípio da liberdade de mercado e os diferentes impactos ambientais de cada um dos produtos energéticos, favorecendo gradualmente os menos poluentes (para 2017, veja-se também o art.º 237º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que manteve em vigor neste ano o adicional a essas taxas, fixando-o em € 0,007 por litro para a gasolina e € 0,0035 por litro para o gasóleo)[89].

A taxa do metano e dos gases de petróleo usados como carburante é, em 2017, de € 131,72,88 por 1 000 kg e, quando usados como combustível, é fixada entre 7,81 e

[89] A Portaria nº 24-A/2016, de 11 de fevereiro, iniciou um processo de revisão regular dos valores de ISP para ter em conta as variações de preço dos combustíveis, tendo a Portaria nº 345-C/2016, de 30 de dezembro, fixado as taxas unitárias do imposto sobre gasolina sem chumbo e sobre gasóleo, pelo que os valores em vigor a partir de 1 de janeiro de 2017 são:

- gasolina sem chumbo	€ 548,95 por 1000 l;
- gasóleo	€ 338,41 por 1000 l:
- gasóleo colorido e marcado	€ 107,51 por 1000 l.

9 euros por 1 000 kg, taxa igualmente aplicável ao acetileno usado como combustível.
A taxa aplicável ao gás natural usado como carburante é de 2,87 euros/gigajoule e, quando usado como combustível, é de 0,303 euros/gigajoule.
A taxa aplicável aos produtos petrolíferos e energéticos classificados pelas posições NC2 701, 2 702, 2 704 e 2 713 é fixada entre 4,16 e 35 euros por 1000 Kg.
Para além das taxas acima referidas é aplicado ainda um adicionamento relativo às emissões de CO_2 que resulta da aplicação de uma taxa, calculada nos termos adiante referidos, aos fatores de adicionamento, pelo que os valores deste em vigor a partir de 1 de janeiro de 2017 são os constantes da seguinte tabela:

Produtos	Fator de adicionamento	Valor do adicionamento
Gasolina	2,271654	15,56 €/1000 l
Petróleo	2,453658	16,81 €/1000 l
Gasóleo (abrange gasóleo rodoviário, gasóleo colorido e marcado e gasóleo de aquecimento)	2,474862	16,95 €/1000 l
GPL	2,902600	19,88 €/1000 kg
Gás natural	0,056100	0,38 €/GJ
Fuelóleo	3,096000	21,21 €/1000 kg
Coque	2,696100	18,47 €/1000 kg
Carvão	2,265670	15.52 €/1000 kg

O valor da taxa a vigorar em cada ano (n) é calculado no ano anterior (n-1) como média aritmética do preço resultante dos leilões de licenças de emissão de gases de efeito de estufa, realizados no âmbito do Comércio Europeu de Licenças de Emissão entre 1 de Julho do ano n-2 e 30 de Junho do ano n-1. De acordo com essa evolução de preços, o Governo pode fixar um valor mínimo, atualizado periodicamente, para a tonelada de CO_2[90]
São tributados com taxas reduzidas o gasóleo, o gasóleo de aquecimento e o petróleo coloridos e marcados com os aditivos definidos por portaria governamental. Estes produtos só podem ser utilizados nos termos definidos na lei, que, no tocante a petróleo colorido e marcado, estipula que só pode ser utilizado na iluminação, aquecimento e nos usos aí referidos, que incluem os motores estacionários para regra e certos equipamentos utilizados na agricultura, aquicultura e pesca.
Há lugar à aplicação de regras especiais para o imposto nos Açores e na Madeira.

2.3.4. Reembolso parcial para o gasóleo profissional

Com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2017 (sem prejuízo da aplicação experimental verificada, nas condições definidas em portaria, a partir de 15 de setembro de 2016),

[90] Cf. Portaria n.º 10/2017, de 9 de janeiro, que fixou para 2017 a taxa de adicionamento em € 6,85/tonelada de CO_2.

foi introduzido, pela Lei n.º 24/2016, de 22 de agosto, no CIEC o artº 93º-A, que estabelece o reembolso parcial do imposto sobre combustíveis suportado pelas empresas de transporte de mercadorias, com sede ou estabelecimento estável num Estado membro da EU, relativamente ao gasóleo rodoviário classificado pelos códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49, quando abastecido em veículos devidamente licenciados e destinados exclusivamente àquela atividade.
O reembolso é apenas aplicável às viaturas com um peso total em carga permitido não inferior a 7,5 toneladas, a definir por portaria, matriculadas num Estado membro da União Europeia, sendo a importância a reembolsar fixada por portaria, respeitando o limiar mínimo de tributação estabelecido no art.º 7º da Diretiva nº 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de outubro de 2003.
Neste sentido, a Portaria nº 246-A/2016, de 8 de setembro, definiu que o montante do reembolso corresponde à diferença entre o nível mínimo de tributação acima referido e o montante total dos impostos indiretos cobrados (excluindo o IVA), calculados direta ou indiretamente com base na quantidade de produtos petrolíferos, designadamente o Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos, o Adicionamento sobre as emissões de CO_2 e a Contribuição de Serviço Rodoviária.
A mesma Portaria - que disciplina os procedimentos a seguir para obter o reembolso - estabeleceu que apenas são elegíveis os abastecimentos efetuados em veículos com um peso total em carga igual ou superior a 35 toneladas, sendo somente aplicável aos abastecimentos até ao limite máximo de 30 000 litros por viatura e por ano civil.
A Portaria nº 246-A/2016 foi alterada pela Portaria nº 17/2017, de 11 de janeiro, que estabelece um regime transitório para os abastecimentos realizadas em postos de combustível entre 15 de setembro e 31 de dezembro de 2016 e para os abastecimentos realizados em ou para instalações de consumo próprio entre 1 de janeiro de 2017 e 31 de dezembro de 2018.

2.4. Imposto sobre o tabaco (IT)

O regime especial deste imposto consta dos art.os. 101º a 115º do Código dos Impostos Especiais de Consumo.

2.4.1. Âmbito do imposto

Este imposto incide sobre o tabaco manufaturado.
Considera-se tabaco manufaturado: os charutos e as cigarrilhas; os cigarros; o tabaco de fumar, compreendendo o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e os restantes tabacos de fumar, o tabaco para cachimbo de água, o rapé, o tabaco de mascar, o tabaco aquecido e o líquido contendo nicotina, em recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos, contendo a lei os critérios classificativos de cada uma das espécies enumeradas.

2.4.2. Introdução no consumo

Para além do que se referiu na parte geral (ponto 2.1.3.), considera-se também ter sido introduzido no consumo o tabaco manufaturado correspondente às estampilhas especiais fornecidas aos agentes económicos e que não se mostrem utilizadas regularmente através da aposição em embalagens de venda ao público saídos dos

entrepostos fiscais, ou regularmente introduzidos no consumo, ou que não sejam apresentadas à autoridade aduaneira a solicitação desta.
Além disso, a introdução no consumo de tabaco manufaturado está sujeita a regras de condicionamento aplicáveis no período que medeia entre o dia 1 de setembro e o dia 31 de dezembro de cada ano civil, período durante o qual as introduções no consumo de tabaco manufaturado, efetuadas mensalmente, por cada operador económico, não podem exceder os limites quantitativos, decorrentes da aplicação de um fator de majoração, definido por portaria governamental, à quantidade média mensal do tabaco manufaturado introduzido no consumo ao longo dos 12 meses imediatamente anteriores.
Para este efeito, o cálculo da média mensal tem por base a quantidade total das introduções no consumo de tabaco manufaturado, não isento, efetuadas entre o dia 1 de Setembro do ano anterior e o dia 31 de Agosto do ano subsequente.
Cada operador económico deve apresentar à estância aduaneira competente (EAC) até ao dia 15 de Setembro de cada ano, uma declaração inicial contendo a indicação da respetiva média mensal e a determinação do consequente limite quantitativo que lhe é aplicável no período de condicionamento. Em casos excecionais, devidamente fundamentados na alteração brusca e limitada no tempo do volume de vendas, pode ser autorizada a não observância deste limite quantitativo, não obstante não serem os mesmos considerados para efeitos do cálculo da média mensal para o ano seguinte.
Findo o período de condicionamento e o mais tardar até ao final do mês de Janeiro de cada ano, o operador económico deve apresentar à EAC uma declaração de apuramento contendo a indicação das quantidades totais de tabaco manufaturado efetivamente introduzido no consumo durante o período de condicionamento.
As quantidades de tabaco manufaturado que excedam o limite quantitativo acima referido ficam sujeitas ao pagamento do imposto à taxa em vigor na data da apresentação da declaração de apuramento quando tal excesso seja comprovado pelo confronto dos seus elementos com os processados pela administração, sem prejuízo do procedimento por infração a que houver lugar.

2.4.3. Isenções

Estão isentos de imposto, nos termos definidos na lei: o tabaco desnaturado utilizado para fins industriais ou hortícolas; o tabaco destinado exclusivamente a testes científicos ou relacionados com a qualidade dos produtos; o tabaco reciclado pelo produtor que comprovadamente resulte de tabaco deteriorado e impróprio para consumo humano e o tabaco destinado a ensaios.

2.4.4. Cálculo do imposto

O imposto relativo a cigarros tem dois elementos: um específico e outro «*ad valorem*». As taxas são as seguintes:

- Elemento específico € 93,58
- Elemento *"ad valorem"* 16 %

O elemento específico é idêntico para todos os tipos de cigarros e fixado em valor absoluto por milheiro de cigarros.
O elemento "*ad valorem*" resulta da aplicação de uma percentagem única aos preços de venda ao público de todos os tipos de cigarros.
Os cigarros ficam sujeitos a um montante mínimo de imposto sobre o tabaco que corresponde ao imposto mínimo total de referência deduzido do montante do imposto sobre o valor acrescentado correspondente ao preço de venda ao público desses cigarros. Esse imposto mínimo total de referência corresponde a 104 % do somatório dos montantes que resultarem da aplicação das taxas de imposto acima indicadas aos cigarros pertencentes à classe de preços mais vendida do ano a que corresponda a estampilha especial em vigor.
O imposto de consumo relativo a charutos e cigarrilhas reveste a forma "*ad valorem"*, resultando da aplicação ao respetivo preço de venda ao público das taxas seguintes:

- Charutos e cigarrilhas 25%
- Tabaco para cachimbo de água 50%

O imposto assim determinado não pode ser inferior a:

a) Charutos - € 400 por milheiro;
b) Cigarrilhas - € 60 por milheiro.

O imposto incidente sobre o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e sobre os restantes tabacos de fumar, o rapé, o tabaco de mascar e o tabaco aquecido, tem dois elementos, um específico e outro *"ad valorem"*, cujas taxas são as seguintes:

- Elemento específico € 0,080 /g
- Elemento *"ad valorem"* 16 %

O imposto assim determinado não pode ser inferior a € 0,169/g.
O imposto incidente sobre o tabaco para cachimbo de água reveste a forma *ad valorem,* resultando da aplicação de uma taxa única – 50 % - ao respetivo preço de venda ao público.
O imposto incidente sobre o líquido contendo nicotina, em recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos, reveste a forma específica, sendo a unidade tributável o mililitro e a taxa de imposto de € 0,3/ml.
Aos cigarros fabricados nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira por pequenos produtores cuja produção anual não exceda, por cada um, 500 t, são aplicáveis as taxas seguintes, desde que consumidos:

a) Na Região Autónoma dos Açores:
   - Elemento específico € 30
   - Elemento *"ad valorem"* 41 %

   O imposto não pode, no entanto, ser inferior a 70 % do mínimo acima referido.

b) Na Região Autónoma da Madeira[91]:
   • Elemento específico € 58
   • Elemento "*ad valorem*" 10 %

O imposto não pode, no entanto, ser inferior a 90 % do mínimo acima referido. As taxas aplicáveis são as que vigorarem no momento em que o imposto se tornar exigível.

2.4.5. Comercialização do tabaco

É proibida a comercialização no mercado nacional de produtos de tabaco que não satisfaçam as condições exigidas na lei para essa comercialização, designadamente, quanto às características dos produtos e ao preço de venda ao público.

Assim, designadamente:

a) A comercialização de novas marcas ou quaisquer alterações dos elementos de marcas já existentes está sujeita a comunicação prévia a apresentar na autoridade aduaneira;
b) O tabaco destinado a consumo no continente e regiões autónomas deve conter impressos nas suas embalagens determinados dizeres estabelecidos na lei;
c) As embalagens de venda ao público de tabaco manufaturado para consumo no território nacional conterão, obrigatoriamente, aposta antes da sua introdução no consumo, de modo a não permitir a sua reutilização, uma estampilha especial;
d) Os preços de venda ao público dos produtos de tabaco e as subsequentes alterações são comunicados pelos fabricantes estabelecidos na União Europeia ou, se for caso disso, pelos seus representantes ou mandatários comerciais ou pelos importadores de países terceiros;
e) Os entrepostos fiscais de produção de tabacos manufaturados estão sujeitos a um procedimento de controlo de natureza declarativo-contabilística (cf. Portaria nº 1030/2007, de 31 de dezembro).

[91] A todos os cigarros consumidos nesta Região Autónoma, às taxas aplicáveis adicionam-se as seguintes:
- Elemento específico € 20,37
- Elemento "*ad valorem"* 10 %

3. IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS (ISV)

O imposto sobre veículos foi aprovado pela Lei n° 22-A/2007, de 29 de Junho, substituindo, a partir de 1 de Julho de 2007, o imposto automóvel. Essa aprovação foi feita no âmbito da reforma global da tributação automóvel, efetuada por essa lei, que além do Código do Imposto sobre Veículos (CISV) aprovou o Código do Imposto Único de Circulação e aboliu, em simultâneo, além do imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem. Os novos impostos obedecem ao chamado princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente, infraestruturas viárias e sinistralidade rodoviária, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.

3.1. Amplitude do imposto

3.1.1. Incidência objetiva

Estão sujeitos ao imposto os seguintes veículos:

a) Automóveis ligeiros de passageiros, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte de pessoas;
b) Automóveis ligeiros de utilização mista, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, que se destinem ao transporte, alternado ou simultâneo, de pessoas e carga;
c) Automóveis ligeiros de mercadorias, considerando-se como tais os automóveis com peso bruto até 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, que se destinem ao transporte de carga, de caixa aberta, fechada ou sem caixa;
d) Automóveis de passageiros com mais de 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor;
e) Autocaravanas, considerando-se como tais os automóveis construídos de modo a incluir um espaço residencial que contenha, pelo menos, bancos e mesa, espaço para dormir, que possa ser convertido a partir dos bancos, equipamento de cozinha e instalações para acondicionamento de víveres;
f) Motociclos, triciclos e quadriciclos, tal como estes veículos são definidos pelo Código da Estrada.

Estão excluídos da incidência do imposto os seguintes veículos:

a) Veículos não motorizados, bem como os veículos exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis;
b) Ambulâncias, considerando-se como tais os automóveis destinados ao transporte de pessoas doentes ou feridas, dotados de equipamentos especiais para tal fim, bem como os veículos destinados ao transporte de doentes, nos termos regulamentados;
c) Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, sem caixa ou de caixa fechada, que não apresentem cabina integrada na carroçaria, com peso bruto de 3500 kg, sem tração às quatro rodas.

3.1.2. Incidência subjetiva

São sujeitos passivos do imposto os operadores registados, os operadores reconhecidos e os particulares, tal como definidos pelo CISV, que estabelece igualmente o respetivo estatuto, na medida em que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis, considerando-se como tais as pessoas em nome de quem seja emitida a declaração aduaneira de veículos ou a declaração complementar de veículos.

São ainda sujeitos passivos do imposto as pessoas que, de modo irregular, introduzam no consumo os veículos tributáveis.

3.2. Isenções

Estão isentos do imposto:

a) Os veículos identificados pelo Despacho nº 3974/2013, de 15 de março, com as classes L, M ou S, adquiridos para funções operacionais pela Autoridade Nacional de Proteção Civil ou pelas associações humanitárias ou câmaras municipais para o conjunto das missões de proteção, socorro, assistência, apoio e combate aos incêndios atribuídas aos seus corpos de bombeiros;
b) Os veículos adquiridos em estado novo, destinados às forças militares, militarizadas e de segurança, incluindo as polícias municipais, quando afetos exclusivamente ao exercício de funções de autoridade, considerando-se como tais as funções de vigilância, patrulhamento, policiamento, apoio ao serviço de inspeção e investigação e fiscalização de pessoas e bens;
c) Os veículos declarados perdidos ou abandonados a favor do Estado e adquiridos pela Agência Nacional de Compras Públicas, EPE;
d) Os veículos automóveis, com lotação igual ou superior a sete lugares, incluindo o do condutor, adquiridos pelos municípios e freguesias, mesmo que em sistema de *leasing*, para transporte de crianças em idade escolar do ensino básico;
e) Os veículos adquiridos para o exercício de funções operacionais pelo Instituto de Conservação da Natureza e das Florestas, IP.

Estão também isentos do imposto os veículos para transporte coletivo dos utentes, com lotação de nove lugares, incluindo o do condutor, adquiridos a título gratuito ou oneroso, por instituições particulares de solidariedade social que se destinem ao transporte coletivo em atividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades, desde que, em qualquer caso, possuam um nível de emissão de CO_2 até 180 g/km, devendo os veículos ostentar dizeres identificadores da entidade beneficiária, inscritos de forma permanente nas partes laterais e posterior, em dimensão não inferior à da matrícula, considerando-se, de outro modo, haver introdução ilegal no consumo.

Estão igualmente isentos do imposto os veículos destinados ao uso próprio de pessoas com deficiência motora, maiores de 18 anos, bem como ao uso de pessoas com multideficiência profunda, de pessoas com deficiência que se movam exclusivamente apoiadas em cadeiras de rodas e de pessoas com deficiência visual, qualquer que seja a respetiva idade, e as pessoas com deficiência, das Forças Armadas, sendo a isenção válida apenas para os veículos novos que possuam nível

de emissão de C02 até 160 g/km, não podendo a isenção ultrapassar o montante de € 7 800. O limite relativo ao nível de emissão de CO2 estabelecido não é aplicável aos veículos especialmente adaptados ao transporte de pessoas com deficiência que se movam apoiadas em cadeira de rodas, sendo as emissões de CO2 aumentadas para 180 g/km, quando, por imposição da declaração de incapacidade, o veículo a adquirir deva possuir mudanças automáticas A lei define os conceitos acima indicados e quando o sujeito passivo com deficiência reúna todas as condições para beneficiar da isenção, com exceção da carta de condução, sendo tal falta devida exclusivamente à circunstância de inexistir veículo adaptado ao tipo de deficiência em que possa efetuar a aprendizagem e exame de condução, a isenção do imposto pode ser concedida para o veículo a adquirir, na condição de que seja prestada garantia do imposto sobre veículos e do imposto sobre o valor acrescentado, devendo o interessado, no prazo de um ano, provar a obtenção da mesma, sob pena de ser acionada a garantia.

Por sua vez, os automóveis ligeiros de passageiros que se destinem ao serviço de aluguer com condutor (táxis, letra A e de utilização mista e letra «T»), introduzidos no consumo e que apresentem até quatro anos de uso, contados desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos, e não tenham níveis de emissão de CO_2 superiores a 160 g/km, confirmada pelo respetivo certificado de conformidade, beneficiam de uma isenção correspondente a 70% do montante do imposto.

Mas, quando os veículos com o destino acabado de referir se apresentem equipados com motores preparados para o consumo exclusivo, no seu sistema de propulsão, de gás de petróleo liquefeito, de gás natural ou de energia elétrica, ou com motores híbridos que permitam o seu consumo juntamente com gasolina ou gasóleo, ficam integralmente isentos de imposto. Esta isenção é aplicável também aos veículos adaptados ao acesso e transporte de deficientes independentemente dos níveis de emissão de CO_2, devendo os mesmos apresentar as características definidas regulamentarmente pela entidade competente em matéria de circulação rodoviária para os veículos destinados ao transporte em táxi de pessoas com mobilidade reduzida.

Os automóveis ligeiros de passageiros e de utilização mista a que não sejam aplicáveis taxas intermédias ou taxas reduzidas, novos, que se destinem ao exercício de atividades de aluguer sem condutor, beneficiam, na introdução no consumo, de uma isenção correspondente a 40 % do montante do imposto, desde que os veículos possuam um nível de emissão de CO_2 até 120g/km e sejam observadas as demais condições estabelecidas no CISV.

Mas, desde que observadas as condições estabelecidas na lei fiscal, os automóveis ligeiros de passageiros, que se destinem ao exercício de atividades de aluguer sem condutor, quando adaptados ao aceso e transporte de pessoas com deficiência beneficiam, na introdução no consumo, da isenção de imposto acima indicada para as pessoas com deficiência.

São objeto de uma isenção correspondente a 50 % do montante do imposto sobre veículos na aquisição de automóveis ligeiros de passageiros com lotação superior a cinco lugares:

a) Os agregado familiares que comprovadamente tenham mais de três dependentes a cargo;
b) Os agregados familiares que comprovadamente tenham três dependentes a seu cargo e em que pelo menos dois tenham idade inferior a 8 anos.

Para efeitos desta isenção, só são considerados os automóveis ligeiros de passageiros com emissões específicas de CO_2 iguais ou inferiores a 150g/km, não podendo a isenção ultrapassar o montante de € 7 800.

Estão ainda isentos de imposto, nas condições fixadas no CISV, os veículos da propriedade de pessoas, maiores de 18 anos, habilitadas a conduzir durante o período mínimo de residência, que transfiram a sua residência de um Estado membro da União Europeia ou de país terceiro para território nacional.

Estão também isentos de imposto os veículos das pessoas de nacionalidade portuguesa ou de outro Estado membro da União Europeia que tenham exercido a sua atividade noutro país, durante 24 meses e cujos rendimentos estejam sujeitos a tributação efetiva em Portugal, tendo sido:

a) Cooperantes;
b) Professores que tenham exercido funções docentes no estrangeiro em cursos ministrados em língua ou sobre cultura portuguesa, em conformidade com listas publicadas pelo respetivo departamento;
c) Funcionários contratados no estrangeiro para prestarem serviço em postos diplomáticos e consulares portugueses ou para representarem serviços públicos portugueses;
d) Funcionários de organizações internacionais de que Portugal seja parte contratante.

As isenções previstas no CISV, que são aplicáveis a veículos adquiridos em sistema de locação financeira desde que dos documentos do veículo conste a identificação do locatário, dependem de reconhecimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, mediante pedido do interessado em que se faça prova documental da verificação dos respetivos pressupostos.

Os beneficiários das isenções de imposto não podem alienar, a título oneroso ou gratuito, alugar ou emprestar o automóvel objeto de isenção antes de decorrido o prazo de 12 meses, contado a partir da data da atribuição da matrícula nacional, havendo de outro modo lugar à liquidação integral do imposto e a responsabilidade penal ou contraordenacional.

No caso de isenção por transferência de residência para território nacional, o sujeito passivo deve manter a sua residência permanente neste território por um período mínimo de 12 meses.

As isenções previstas no CISV ou em legislação avulsa, só podem, em princípio, ser reconhecidas ao mesmo beneficiário uma vez em cada cinco anos, ou uma vez em cada 10 anos nos casos de transferência de residência para território nacional, de

funcionários diplomáticos e consulares portugueses e funcionários, agentes das Comunidades Europeias e parlamentares europeus, contados desde a data da atribuição da matrícula nacional do automóvel ligeiro, não havendo qualquer limitação temporal relativamente às isenções a que se referem os artigos 51º a 53º do CISV (serviços de incêndio, funções de autoridade e afetação ao parque do Estado e instituições particulares de solidariedade social e táxis).

3.3. Base tributável

O imposto sobre veículos possui natureza específica, sendo a sua base tributável constituída pelos seguintes elementos, tal como constantes do respetivo certificado de conformidade:

a) Quanto aos automóveis de passageiros, de mercadorias e de utilização mista tributados pela Tabela A, a cilindrada, o nível de emissão de dióxido de carbono ($C0_2$) relativo ao ciclo combinado de ensaios e o nível de emissões de partículas, quando aplicável;
b) Quanto aos automóveis ligeiros de mercadorias e de utilização mista, tributados pela Tabela B, a cilindrada e o nível de emissão de partículas, quando aplicável;
c) Quanto aos motociclos, triciclos, quadriciclos e autocaravanas, a cilindrada.

Quando os veículos sujeitos a tributação em função do nível de emissão de dióxido de carbono não integrem este elemento no certificado de conformidade, as emissões a considerar como base tributável são as que resultem de medição efetiva a realizar por centro técnico legalmente autorizado. Para este efeito, as emissões de C02 dos veículos usados, resultantes de medição efetiva por centro técnico legalmente autorizado, cujo valor seja inferior ao constante do certificado de conformidade mais antigo do veículo da mesma marca, modelo e versão, ou, no caso deste não constar de informação disponível, de veículo similar, não são aceites para efeitos fiscais, prevalecendo o valor do certificado.

Nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira sempre que não seja possível apurar o valor da medição efetiva de dióxido de carbono relativamente a veículos a que não tenha sido emitido certificado de conformidade, o valor das emissões é calculado tendo em conta o certificado de conformidade mais antigo, da mesma marca, modelo e versão, ou, no caso deste não constar de informação disponível, de veículo similar.

3.4. Facto gerador e exigibilidade

Constitui facto gerador do imposto o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matricula em Portugal. Neste caso, o imposto toma-se exigível no momento da introdução no consumo, considerando-se esta verificada:

- No momento da apresentação do pedido de introdução no consumo pelos operadores registados e reconhecidos;
- No momento da apresentação da declaração aduaneira de veículos ou declaração complementar de veículos pelos particulares.

Constitui ainda facto gerador do imposto:

a) A atribuição de matrícula definitiva após o cancelamento voluntário da matrícula nacional feito com reembolso de imposto ou qualquer outra vantagem fiscal;
b) A transformação de veículo que implique a sua reclassificação fiscal numa categoria a que corresponda uma taxa de imposto mais elevada ou a sua inclusão na incidência do imposto, a mudança de chassis ou a alteração do motor de que resulte um aumento de cilindrada ou das emissões de dióxido de carbono ou partículas;
c) A cessação ou violação dos pressupostos da isenção de imposto ou o incumprimento dos condicionalismos que lhe estejam associados;
d) A permanência do veículo no território nacional em violação das obrigações previstas no CISV.

Nestes casos, considera-se verificada a introdução no consumo para efeitos da exigibilidade do imposto no momento da ocorrência do facto gerador do imposto ou, sendo este indeterminável, no momento da respetiva constatação.

Quando, à entrada em território nacional, os veículos tributáveis forem colocados em regime de suspensão de imposto, considera-se gerado o imposto no momento em que se produza a sua saída desse regime.

A taxa de imposto a aplicar é a que estiver em vigor no momento em que este se torna exigível.

3.5. Taxas do imposto

Para automóveis vigoram, conforme os casos, taxas normais, taxas intermédias ou taxas reduzidas. Existem ainda taxas específicas para motociclos, triciclos e quadriciclos e taxas reduzidas para veículos usados.

Assim, as *taxas normais* para automóveis são as seguintes:

a) Tabela A: aplicável aos automóveis de passageiros, aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos veículos ligeiros de mercadorias que não sejam tributados nem pelas taxas reduzidas nem pelas taxas intermédias:

TABELA A

Componente Cilindrada

Escalão de cilindrada (em cm^3)	**Taxa por cm^3 (em euros)**	**Parcela a abater (em euros)**
Até 1000	0,98	760,00
Entre 1001 e 1250	1,06	762,77
Mais de 1250	4,99	5 523,55

Componente Ambiental

Escalão CO_2 (em g/km)	**Taxas (em euros)**	**Parcela a abater (em euros)**
Veículos a gasolina		
Até 99	4,12	381,10
De 100 a 115	7,21	669,50
De 116 a 145	46,85	5 263,30
De 146 a 175	54,59	6 365,40
De 176 a 195	139,05	21 063,50
Mais de 195	183,34	29 767,00
Veículos a gasóleo		
Até 79	5,15	391,40
De 80 a 95	20,91	1 648,00
De 96 a 120	70,64	6 414,84
De 121 a 140	156,66	16 871,40
De 142 a 160	174,22	19 364,00
Mais de 160	239,30	29 818,50

b) Tabela B: aplicável aos veículos seguintes nas percentagens que vão referidas:
   i) Na totalidade do imposto, aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e altura interior da caixa de carga inferior a 120 cm;
   ii) Na totalidade do imposto, aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo a do condutor, e tração às quatro rodas, permanente ou adaptável;
   iii) Aos veículos fabricados antes de 1970, na percentagem de 95 %, e aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor, que apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável, na percentagem de 50 %;
   iv) Aos automóveis a que se aplique a taxa reduzida, nas percentagens indicadas adiante.

TABELA B

Componente Cilindrada

Escalão Cilindrada (em cm^3)	**Taxa por cm^3 (em euros)**	**Parcela a abater (em euros)**
Até 1250	4,74	2 970,16
Mais de 1250	11,22	10 821,34

Os veículos ligeiros de passageiros equipados com sistema de propulsão a gasóleo, que apresentem níveis de emissões de partículas iguais ou superiores a 0,002 g/km, constantes dos respetivos certificados de conformidade, ficam sujeitos a um agravamento de € 500 no total do montante de imposto a pagar (o agravamento é reduzido para 250 euros no tocante aos veículos ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, fechada ou sem caixa, com lotação máxima de 3 lugares, incluindo o do condutor, com exceção dos veículos a que seja aplicável a Tabela B).
Sempre que o imposto relativo à componente ambiental apresentar um resultado negativo, será o mesmo deduzido ao montante do imposto da componente cilindrada, não podendo o total do imposto a pagar ser inferior a € 100, independentemente do cálculo que resultar da aplicação da tabela A ou da tabela B.
Nas situações previstas na alínea b) do nº 2 do artigo 5º do CISV (transformação de veículo que motive alteração do seu enquadramento fiscal), o montante do imposto a pagar é o que resulta da diferença entre o imposto incidente sobre o veículo após a respetiva operação, atento o tempo de uso entretanto decorrido, e o imposto originariamente pago, exceto nos casos de mudança de chassis, em que o imposto é devido pela totalidade.
Por sua vez, os veículos que se apresentem equipados com motores preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, exclusivamente de gás de petróleo liquefeito (GPL), gás natural ou bioetanol são tributados, na componente ambiental, pelas taxas correspondentes aos veículos a gasolina. Já os veículos que se apresentem equipados com motores preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, de biodiesel são tributados, na componente ambiental, pelas taxas correspondentes aos veículos a gasóleo.
As *taxas intermédias* para veículos automóveis aplicam-se nas seguintes percentagens resultantes da:

i) Tabela A:
   a) 60 %: aos automóveis ligeiros de passageiros que se apresentem equipados com motores híbridos, preparados para o consumo, no seu sistema de propulsão, quer de energia elétrica ou solar, quer de gasolina ou gasóleo;
   b) 50 %: aos automóveis ligeiros de utilização mista, com peso bruto superior a 2500 kg, lotação mínima de sete lugares, incluindo o do condutor e que não apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável;
   c) 40 %: aos automóveis ligeiros de passageiros que utilizem exclusivamente como combustível gases de petróleo liquefeito (GPL) ou gás natural;
   d) 25 %: aos automóveis ligeiros de passageiros, equipados com motores híbridos *plug-in* cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenha autonomia mínima, no modo elétrico, de 25 km;

ii) Tabela B:
   a) 95 %: aos veículos fabricados antes de 1970, aos quais independentemente da sua proveniência ou origem, é aplicável a Tabela D;

b) 50 %: aos automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta, ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor, que apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável.

A *taxa reduzida*, correspondente a uma percentagem do imposto resultante da aplicação da Tabela B acima indicada é, por sua vez, aplicável aos seguintes veículos:

i) Na percentagem de 15 %:

a) Automóveis ligeiros de utilização mista que, cumulativamente, apresentem peso bruto superior a 2300 kg, comprimento mínimo da caixa de carga de 145 cm, altura interior mínima da caixa de carga de 130 cm medida a partir do respetivo estrado, que deve ser contínuo, antepara inamovível, paralela à última fiada de bancos, que separe completamente o espaço destinado ao condutor e passageiros do destinado às mercadorias, e que não apresentem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável;

b) Automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa aberta ou sem caixa, com lotação superior a três lugares, incluindo o do condutor e sem tração às quatro rodas, permanente ou adaptável;

ii) Na percentagem de 10 %, aos automóveis ligeiros de mercadorias de caixa aberta, fechada ou sem caixa, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, com exceção dos acima mencionados como lhes sendo aplicável a taxa normal da Tabela B;

iii) Na percentagem de 30 % às autocaravanas.

Relativamente a *motociclos, triciclos e quadriciclos*, as taxas de imposto são as constantes da Tabela C:

TABELA C

Escalão de cilindrada (em cm^3)	**Valor (em euros)**
De 120 a 250	65,78
De 251 a 350	81,69
De 351 a 500	109,27
De 501 a 750	164,44
Mais de 750	218,55

Quanto a *veículos usados*, o imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados-membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do CISV, com exceção da componente cilindrada à qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na Tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, as quais estão associadas à desvalorização comercial média corrigida do respetivo custo de impacto ambiental.

TABELA D

Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 1 ano	10
Mais de 1 a 2 anos	20
Mais de 2 a 3 anos	28
Mais de 3 a 4 anos	35
Mais de 4 a 5 anos	43
Mais de 5 a 6 anos	52
Mais de 6 a 7 anos	60
Mais de 7 a 8 anos	65
Mais de 8 a 9 anos	70
Mais de 9 a 10 anos	75
Mais de 10 anos	80

Para este efeito, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.

Não obstante, sempre que o sujeito passivo entenda que o imposto resultante da aplicação da tabela acima referida excede o imposto calculado de acordo com a fórmula a seguir indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de uma taxa (cf. Portaria nº 44/2011, de 26 de janeiro), até ao termo do prazo de pagamento, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto**:**

$$ISV = \left(\frac{V}{VR} \times Y\right) + C$$

em que:

ISV - representa o montante do imposto a pagar;

V – representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do sector, apresentadas pelo interessado;

VR - é o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez.

Y – representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto;

C – é o "custo de impacte ambiental", aplicável a veículos sujeitos à tabela A vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela.

Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do número anterior presume-se que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela D acima.

3.6. Liquidação, pagamento e reembolso

A liquidação do imposto sobre veículos é realizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base na declaração aduaneira de veículos (DAV) ou na declaração complementar de veículos (DCV), apresentadas nos termos da lei pelos sujeitos passivos, dentro dos seguintes prazos:

a) Na data da apresentação do pedido de introdução no consumo por operadores registados e reconhecidos;
b) Na data da apresentação da DAV ou DCV pelos particulares;
c) Nos dois dias úteis seguintes à avaliação de veículos usados.

A liquidação do imposto é comunicada direta e imediatamente nos casos previstos nas alíneas a) e b) e por carta registada nos casos previstos na alínea c).

Os operadores registados que possuam ligação eletrónica à Autoridade Tributária e Aduaneira consideram-se notificados da liquidação de imposto na data de apresentação do pedido de introdução no consumo. Sempre que o veículo tributável tenha beneficiado de isenção de imposto ou de redução de taxa, a liquidação assenta na diferença entre o imposto a pagar e aquele que já tenha sido pago ou que o deveria ser, caso não houvesse lugar à isenção ou taxa reduzida. Quando, em consequência de uma importação, for devido imposto, observa-se o disposto na regulamentação comunitária aplicável aos direitos aduaneiros, quer estes sejam ou não devidos, no que respeita aos prazos para cobrança *a posteriori*, reembolso e dispensa de pagamento.

Na falta ou atraso de liquidação imputável ao sujeito passivo ou no caso de erro, omissão, falta ou qualquer outra irregularidade que prejudique a cobrança do imposto, a Autoridade Tributária e Aduaneira liquida-o oficiosamente com base nos elementos de que disponha, notificando o sujeito passivo para, no prazo de 10 dias úteis, proceder ao respetivo pagamento.

O pagamento do imposto é efetuado no prazo de 10 dias úteis a contar da data da notificação da liquidação, sem prejuízo do disposto no Decreto-Lei nº 289/88, de 24 de Agosto, para os casos de prestação de caução global.

Decorridos 30 dias sobre o vencimento do imposto sem que se tenha efetuado o respetivo pagamento ou declaração de abandono do veículo a favor do Estado, a Autoridade Tributária e Aduaneira procede de imediato à respetiva apreensão, promovendo procedimento contraordenacional por introdução irregular no consumo e emitindo certidão de dívida, a remeter ao serviço de finanças do domicílio fiscal do devedor para efeitos de cobrança coerciva.

Os veículos tributáveis não podem ser matriculados sem que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha comunicado ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes

Terrestres, I. P. ou às direções regionais de transportes terrestres das regiões autónomas, informação comprovativa de que o imposto sobre veículos e, se for o caso, os direitos aduaneiros e o imposto sobre o valor acrescentado, se encontram pagos ou garantidos, ou de que foi reconhecida a sua isenção ou a não sujeição ao imposto sobre veículos.

Poderá haver lugar a reembolso do imposto por:

a) Erro na liquidação e duplicação da coleta, o que será feito, se o valor a restituir não for inferior a 30 euros, nos termos genericamente previstos pela lei tributária;
b) Por expedição ou exportação de veículos cujo imposto já tenha sido cobrado, o qual é determinado em função do período decorrido entre a atribuição da matrícula definitiva nacional e a data da apresentação do pedido de reembolso, na seguinte medida:
   - Reembolso de 75% no período de um ano;
   - Reembolso de 50% no período superior a um ano mas inferior ou igual a dois anos**;**
   - Reembolso de 25% no período superior a dois anos mas inferior ou igual a três anos.

Neste último caso, para efeitos de reembolso do imposto, não podendo o valor a restituir ser inferior a 30 euros, o requerente apresenta na alfândega comprovativo do cancelamento da matrícula nacional, fatura de aquisição do veículo no território nacional e, quando estiverem em causa fins comerciais, a respetiva fatura de venda, que fundamente a expedição ou exportação, bem como cópia da declaração da expedição do veículo ou no caso de se tratar de uma exportação, cópia do documento administrativo único onde tenha sido averbada a autorização de saída, sendo o pedido de reembolso apresentado no prazo máximo de um ano desde a data da expedição ou exportação e dependendo o seu deferimento da inexistência de dívidas tributárias ao Estado em fase de cobrança coerciva, sem que haja reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial, oposição à execução ou pagamento em prestações com prestação de garantia.

3.7. Incentivo ao abate de veículos em fim de vida

Tendo como antecedente o Decreto-Lei n.º 292-A/2000, de 15 de novembro, a Lei nº 82-D/2014, de 31 de dezembro, alterada pelo art.º 160º da Lei nº 7-A/2016, de 30 de março, criou um regime excecional de incentivo fiscal à destruição de automóveis ligeiros em fim de vida, sob a forma de redução no imposto sobre veículos, até à sua concorrência, quando aplicável, ou na atribuição de um subsídio, no montante de:

a) € 2250, devido pela introdução no consumo de um veículo elétrico novo sem matrícula;
b) Redução de ISV até € 1125, devido pela introdução no consumo de um veículo híbrido *plug-in* novo sem matrícula;
c) € 1000, devido pela introdução no consumo de um veículo quadriciclo pesado elétrico novo sem matrícula.

A introdução no consumo dos veículos referidos pode ser efetuada através de locação financeira, sempre que se identifique o locatário nos respetivos documentos.

Podem beneficiar deste incentivo os proprietários, há mais de seis meses, de automóveis ligeiros de passageiros, desde que:

– Os veículos estejam matriculados há 10 anos ou mais;
– Sobre os mesmos não incidam quaisquer ónus ou encargos;
– Os veículos estejam em condições de circulação pelos seus próprios meios, ou, não sendo esse o caso, possuam ainda todos os seus componentes;
– Sejam os mesmos entregues para destruição, com os respetivos documentos, num dos centros e nas condições legalmente previstas para o efeito.

Os pedidos de incentivos devem ser apresentados, instruídos com os documentos especificados na lei:

i) No caso da alínea b) supra à Autoridade Tributária e Aduaneira;
ii) Nos casos das alíneas a) e c) à Agência Portuguesa do Ambiente.

O operador de desmantelamento que receba o veículo deve proceder à emissão do certificado de destruição, o qual deve ser utilizado no prazo de um ano a contar da respetiva emissão.

Só podem beneficiar do incentivo os contribuintes que, no momento da introdução no consumo, apresentem as suas obrigações em sede de imposto sobre veículos e de imposto único de circulação integralmente regularizadas relativamente a todos os veículos de sua propriedade e que possuam a sua situação tributária regularizada.

Este regime vigora até 31 de dezembro de 2017, sendo os valores do benefício reduzidos em 50 % a partir de 1 de janeiro de 2017.

V
IMPOSTO DO SELO

É um imposto indireto e o diploma que lhe serve de base é o Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de setembro e republicado pelo Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de novembro. Anexo a esse Código, dele fazendo parte integrante, consta a Tabela Geral do Imposto do Selo.

1. Incidência

1.1. Incidência real

O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral (veja-se uma síntese da mesma adiante), incluindo a transmissão gratuita de bens.

Não são sujeitas a imposto do selo as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas.

Para efeitos do imposto do selo, considera-se que são *transmissões gratuitas* as que tenham por objeto:

a) Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião, situados em território nacional;
b) Bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição em território nacional;
c) Participações sociais, valores mobiliários e direitos de crédito associados, ainda que transmitidos autonomamente, bem como títulos e certificados da dívida pública, bem como valores monetários, ainda que objeto de depósito em contas bancárias;
d) Estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas situados em território nacional;
e) Direitos da propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em território nacional;
f) Direitos de crédito dos sócios sobre prestações pecuniárias não comerciais associadas à participação social, independentemente da designação, natureza ou forma do ato constitutivo ou modificativo, designadamente suprimentos, empréstimos, prestações suplementares de capital, prestações acessórias pecuniárias, bem como quaisquer outros adiantamentos ou abonos à sociedade, quando esta tenha sede ou direção efetiva em território nacional e desde que neste tenha domicílio o respetivo adquirente;
g) Aquisição derivada da invalidade, distrate, renúncia ou desistência, resolução ou revogação da doação entre vivos com ou sem reserva de usufruto, salvo nos casos previstos nos art.os 970º e 1765º do Código Civil, relativamente aos bens e direitos enunciados nas alíneas antecedentes.
h) Valores atribuídos em resultado de liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias a sujeitos passivos que não as constituíram.

Não serão sujeitos a imposto do selo as seguintes transmissões gratuitas:

a) O abono de família em dívida à morte do titular, os créditos provenientes de seguros de vida e as pensões e subsídios atribuídos, ainda que a título de subsídio por morte, por sistemas de segurança social;

b) De valores aplicados em fundos de poupança-reforma, fundos de poupança-educação, fundos de poupança-reforma-educação, fundos de poupança-ações, fundos de pensões ou fundos de investimento mobiliário e imobiliário ou sociedades de investimento mobiliário ou imobiliário;
c) Donativos efetuados nos termos da Lei do Mecenato;
d) Donativos conforme os usos sociais, até ao valor de € 500;
e) Bens transmitidos a favor de sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, ainda que dele isentos.
f) Bens de uso pessoal ou doméstico.

Os valores e dinheiro depositados em contas conjuntas, guardados em cofres de aluguer ou confiados a qualquer pessoa ou entidade, consideram-se pertencentes em partes iguais aos respetivos titulares, salvo prova em contrário, tanto da Fazenda Nacional como dos interessados.

1.2. Incidência pessoal

Os sujeitos passivos do imposto são, em regra, as entidades legalmente incumbidas da sua liquidação e pagamento, mas o imposto constitui encargo das entidades com interesse económico nas realidades sujeitas a imposto, em termos que a lei estabelece.

No entanto, nos atos ou contratos da verba 1.1. da Tabela Geral, os sujeitos passivos são os adquirentes dos bens

No caso das transmissões gratuitas, será sujeito passivo do imposto:

a) A herança, representada pelo cabeça de casal, e os legatários, na sucessão por morte;
b) Os adquirentes dos bens nas aquisições por doação e nas restantes aquisições a título gratuito.

1.3. Territorialidade

O imposto do selo recai, em geral, sobre factos ocorridos no território nacional, ficando ainda sujeitos a imposto:

a) Os documentos, atos ou contratos emitidos ou celebrados fora do território nacional, nos mesmos termos em que o seriam se no território nacional fossem emitidos ou celebrados, caso em Portugal sejam apresentados para quaisquer efeitos legais;
b) As operações de crédito realizadas e as garantias prestadas por instituições de crédito, por sociedades financeiras ou por quaisquer outras entidades, independentemente da sua natureza, sedeadas no estrangeiro, ou por filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito de sociedades financeiras; ou quaisquer outras entidades sedeadas no território nacional, a quaisquer entidades, independentemente da sua natureza, domiciliadas neste território, considerando-se domicílio a sede, filial, sucursal ou estabelecimento estável;
c) Os juros, as comissões e outras contraprestações cobrados por instituições de crédito ou sociedades financeiras sedeadas no estrangeiro ou por filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito ou sociedades financeiras

sedeadas no território nacional a quaisquer entidades domiciliadas neste território, considerando-se domicílio a sede, filial, sucursal ou estabelecimento estável das entidades que intervenham na realização das operações;

d) Os seguros efetuados noutros Estados-membros da União Europeia, cujo risco objeto do seguro tenha lugar no território nacional, não sendo devido, no entanto, quanto aos seguros efetuados em Portugal cujo risco ocorra noutro Estado-membro da União Europeia;
e) Os seguros efetuados fora da União Europeia, cujo risco objeto de seguro tenha lugar no território nacional.

Nas transmissões gratuitas, o imposto é devido sempre que os bens estejam situados em território português, considerando-se que isso se verifica nomeadamente quanto a:

a) Direitos sobre bens móveis ou imóveis aí situados;
b) Bens móveis registados ou sujeitos a registo, matrícula ou inscrição em território nacional;
c) Direitos de crédito ou direitos patrimoniais sobre pessoas singulares ou coletivas quando o seu devedor tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional e desde que aí tenha domicílio o adquirente;
d) Participações sociais quando a entidade participada tenha a sua sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, desde que o adquirente tenha domicílio neste território;
e) Valores monetários depositados em instituições com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, ou, não se tratando de valores monetários depositados, o autor da transmissão tenha domicílio, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável neste território.
f) Direitos da propriedade, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em território nacional.

Nas operações previstas na verba nº 21 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que o primeiro adquirente ou o primeiro alienante sejam domiciliados em território nacional, considerando-se domicílio a sede, filial, sucursal ou estabelecimento estável que intervenham na realização das operações.

Nas situações referidas na verba n.º 29 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário sejam constituídos e operem de acordo com a legislação nacional.

2. Isenções

Estão isentas de imposto, quando este constitua seu encargo, as seguintes entidades: Estado, regiões autónomas, autarquias locais, organismos e serviços públicos, incluindo os institutos públicos que não tenham natureza empresarial; instituições de segurança social; pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública; instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas.

Nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2. da Tabela estão também isentos, quando delas beneficiários, o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes. Estão também isentos de imposto:

a) Os prémios recebidos por resseguros tomados a empresas operando legalmente em Portugal;
b) Os prémios e comissões relativos a seguros do ramo "Vida";
c) As garantias inerentes a operações realizadas, registadas, liquidadas ou compensadas através de entidade gestora de mercados regulamentados ou através de entidade por esta indicada ou sancionada no exercício de poder legal ou regulamentar, ou ainda por entidade gestora de mercados organizados registados na CMVM, que tenham por objeto, direta ou indiretamente, valores mobiliários, de natureza real ou teórica, direitos a eles equiparados, contratos de futuros, taxas de juro, divisas ou índices sobre valores mobiliários, taxas de juro ou divisas;
d) Os juros e comissões cobrados, as garantias prestadas e a utilização de crédito concedido por instituições de crédito, sociedades financeiras e instituições financeiras a sociedades de capital de risco, bem como a sociedades e outras entidades da mesma natureza cuja forma e objeto estejam de acordo com a legislação comunitária, umas e outras domiciliadas nos Estados-membros da União Europeia ou em qualquer Estado, com exceção das domiciliadas em território com regime fiscal privilegiado a definir por portaria do Ministro das Finanças (cf. Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro)[92];
e) As garantias prestadas ao Estado no âmbito da gestão da respetiva dívida pública direta, e ao Instituto de Gestão dos Fundos de Capitalização da Segurança Social, IP, em nome próprio ou em representação dos fundos sob sua gestão, com a exclusiva finalidade de cobrir a sua exposição a risco de crédito;
f) As operações financeiras, incluindo os respetivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carências de tesouraria e efetuadas por sociedade de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações bem como as efetuadas por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas ou em que detenham uma participação de, pelo menos, 10 % do capital com direito de voto ou cujo valor de aquisição não seja inferior a €5 milhões, de acordo com o último balanço acordado, e, bem assim, as efetuadas em benefício de sociedade com a qual se encontre em relação de domínio ou de grupo;
g) As operações financeiras, incluindo os respetivos juros, referidas na alínea anterior, quando realizadas por detentores de capital social a entidades nas quais detenham uma participação direta não inferior a 10%, detida durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período;

[92] Esta isenção apenas se aplica às garantias e operações financeiras diretamente destinadas à concessão de crédito, no âmbito da atividade exercida pelas instituições e entidades referidas nesta alínea.

h) Os empréstimos com características de suprimentos, incluindo os respetivos juros, quando realizados por detentores de capital social a entidades nas quais detenham uma participação direta não inferior a 10%, detida durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período;
i) Os mútuos constituídos no âmbito do regime legal do crédito à habitação até ao montante do capital em dívida, quando deles resulte mudança da instituição de crédito ou sub-rogação nos direitos e garantias do credor hipotecário, nos termos do art.º 591º do Código Civil;
j) Os juros cobrados por empréstimos para aquisição, construção, reconstrução ou melhoria de habitação própria;
l) O reporte de valores mobiliários ou direitos equiparados realizado em bolsa de valores;
m) O crédito concedido por meio de "conta poupança-ordenado" na parte em que não exceda em cada mês, o montante do salário mensalmente creditado na conta;
n) Os atos, contratos e operações em que instituições comunitárias ou o Banco Europeu de Investimentos sejam intervenientes ou destinatários;
o) O jogo do bingo e os jogos organizados por instituições de solidariedade social ou outras entidades de utilidade pública, com as características definidas na lei;
p) As aquisições onerosas ou a título gratuito de imóveis por entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas, destinadas à realização dos seus fins estatutários;
q) A constituição de garantias a favor do Estado ou das instituições de segurança social no âmbito da aplicação do art.º 196º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do Decreto-Lei nº 42/2001, de 9 de fevereiro.

O disposto nas alíneas f) e g) não se aplica quando qualquer dos intervenientes não tenha sede ou direção efetiva em território nacional, com exceção das situações em que o credor tenha sede ou direção efetiva noutro Estado-membro da União Europeia ou num Estado em relação ao qual vigore uma convenção para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital acordada com Portugal (vide capítulo VI), caso em que subsiste o direito à isenção, salvo se o credor tiver previamente realizado os financiamentos através de operações realizadas com instituições de crédito ou sociedades financeiras sedeadas no estrangeiro ou com filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito ou sociedades financeiras sedeadas no território nacional.

O disposto nas alíneas f), g) e h) não se aplica quando qualquer das entidades intervenientes ou o sócio seja entidade domiciliada em território com regime fiscal claramente mais favorável (cf. Portaria nº 150/2004, de 13 de fevereiro).

O disposto na alínea o) não se aplica quando se trate de imposto devido nos termos das verbas 11.2, 11.3 e 11.4 da Tabela Geral.

Mantêm-se em vigor as isenções nas transmissões gratuitas, constantes de acordos entre o Estado e quaisquer pessoas, de direito público ou privado.

3. Valor tributável

O valor tributável do imposto do selo é o que resulta da respetiva Tabela Geral.

Poderá haver lugar à determinação do valor tributável por métodos indiretos nos termos e condições estabelecidos na lei geral tributária e seguindo os termos definidos no Código do IRC, com as necessárias adaptações.

À tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis, prevista na Tabela Geral, aplicam-se as regras do Código do IMT.

Para efeitos da verba n.º 29 da Tabela Geral, o valor líquido global dos fundos e sociedades acima referidos a propósito da mesma corresponde à média dos valores comunicados à CMVM ou divulgados pelas entidades gestoras, com exceção do valor correspondente aos ativos relativos a unidades de participação ou participações sociais detidas em organismos de investimento coletivo abrangidos pelo regime estabelecido no art.º 22º do EBF (veja-se adiante VII.8.1.), no último dia de cada trimestre.

Nas transmissões gratuitas, a determinação do valor tributável obedecerá designadamente às regras seguintes:

a) O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do Código do IMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial [93];
b) O valor dos bens móveis de qualquer natureza que não seja determinado por aplicação de regras específicas previstas no Código do Imposto do Selo, é o dos valores oficiais, quando existam, ou o declarado pelo cabeça de casal ou pelo beneficiário, consoante o que for maior, devendo, tanto quanto possível, aproximar-se do seu valor de mercado.
c) O valor dos veículos automóveis, motociclos, bem como o das aeronaves de turismo e barcos de recreio, é o valor de mercado ou o determinado nos termos do n.º 7 do art.º 24.º do Código do IRS, consoante o que for maior.
d) O valor das quotas ou partes em sociedades que não sejam por ações e o dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas com contabilidade organizada determina-se pelo último balanço ou pelo valor atribuído em partilha ou liquidação dessas sociedades, salvo se, não continuando as sociedades com o herdeiro, legatário ou donatário do sócio falecido ou doador o valor das quotas ou partes tiver sido fixado no contrato social.
e) O valor das ações, títulos e certificados da dívida pública e outros papéis de crédito é o da cotação na data da transmissão e, não a havendo nesse dia, o da última mais próxima dentro dos seis meses anteriores observando-se na falta de cotação oficial o seguinte:
    1) O valor das ações é o correspondente ao seu valor nominal, quando o total do valor assim determinado, relativamente a cada sociedade participada correspondente às ações transmitidas não ultrapassar € 500 e o que resultar da aplicação da seguinte fórmula nos restantes casos:

[93] Existem regras especiais para os casos em que a propriedade é transmitida separadamente do usufruto e para as aquisições por usucapião.

$$Va = \frac{1}{2n} \left[S + \frac{(R1+R2)}{2} f \right]$$

em que:

Va - Valor de cada ação à data da transmissão;

n - Número de ações representativas do capital da sociedade participada;

S - Valor substancial da sociedade calculado a partir do valor contabilístico do exercício anterior;

R1, R2 - Resultados líquidos obtidos pela sociedade participada nos dois últimos exercícios anteriores à transmissão, não podendo a soma ser negativa, caso em que se considerará igual a zero;

f - Fator de capitalização dos resultados líquidos calculado com base na taxa de juro aplicada pelo Banco Central Europeu às suas principais operações de refinanciamento, tal como publicada no Jornal Oficial da União Europeia e em vigor na data da transmissão, acrescida de um *spread* de 4 %.

No caso de sociedades constituídas há menos de dois anos e havendo necessidade de recorrer à fórmula, o valor das ações será o que lhes corresponder no valor substancial, isto é:

$$Va = \frac{S}{n}$$

2) Os títulos e certificados da dívida pública e outros valores mobiliários serão tomados pelo valor indicado pela CMVM que resultar da aplicação da seguinte fórmula:

$$Vt = \frac{N+J}{1+\frac{rt}{1200}}$$

em que:

Vt – Valor do título à data da transmissão*;*

N - Valor nominal do título;

J - Somatório dos juros calculados desde o último vencimento anterior à transmissão até à data da amortização do capital, devendo o valor apurado ser reduzido a metade quando os títulos estiverem sujeitos a mais de uma amortização;

r - Taxa de desconto implícita no movimento do valor das obrigações e outros títulos, cotados na Bolsa, a qual é fixada anualmente por portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, após audição da Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários;

t - Tempo que decorre entre a data de transmissão e a da amortização expresso em meses e arredondado por excesso, devendo o número apurado ser reduzido a metade quando os títulos estiverem sujeitos a mais de uma amortização.

3) Os títulos ou certificados da dívida pública cujo valor não possa determinar-se por esta forma são considerados pelo valor indicado pelo Instituto de Gestão do Crédito Público.

f) O valor dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas sujeitos a tributação para efeitos de IRS que não sejam obrigados a possuir contabilidade organizada é determinado com base em inventário elaborado para o efeito que, com referência à data da transmissão, inclua as respetivas existências, os bens de equipamento, créditos, valores de patentes, de marcas de fabrico e de direitos conexos, bem como os respetivos débitos, de acordo com as seguintes regras que originarem maior valor:

i) valor atribuído pelo cabeça de casal ou beneficiário;

ii) valor de trespasse que é obtido pela aplicação à média dos rendimentos tributáveis para efeitos de tributação sobre o rendimento dos últimos três anos já apurados de um fator entre 5 e 10 (previsto no Código conforme a localização dos imóveis em que os estabelecimentos estão instalados).

4. Taxas

As taxas do imposto são as constantes da Tabela Geral em vigor no momento em que o imposto é devido (veja-se adiante síntese dessa Tabela).

Quando mais de uma taxa estiver prevista aplica-se a maior.

Com a exceção relativamente às taxas previstas nas verbas 1.1., 1.2., 11.2, 11.3. e 11.4., não haverá acumulação de taxas de imposto relativamente ao mesmo ato ou documento; nas referidas verbas não se fará o acima referido quando estiver prevista mais de uma taxa.

5. Liquidação e pagamento

A liquidação do imposto compete, regra geral, aos sujeitos passivos do imposto.

Tratando-se do imposto a que se refere a verba 1.1. da Tabela, à liquidação aplicam-se as regras do Código do IMT.

No caso da verba 2 (arrendamentos), a liquidação é feita pela Autoridade Tributária e Aduaneira com base em declaração do locador ou sublocados apresentada até ao fim do mês seguinte ao do início do arrendamento ou dos fatos que motivam a sujeição.

No tocante às situações previstas na verba 29 (organismos de investimento coletivo), o imposto é liquidado trimestralmente pelo sujeito passivo, até ao último dia do mês subsequente ao do nascimento da obrigação tributária.

No caso das transmissões gratuitas (verba 1.2.), o cabeça de casal e o beneficiário de qualquer transmissão gratuita sujeita a imposto são obrigados, até final do 3.º mês seguinte ao do nascimento da obrigação tributária, a participar, segundo modelo oficial, ao serviço de finanças competente a doação, o falecimento do autor da sucessão ou qualquer ato ou contrato que envolva transmissão de bens. Seja ou não devido imposto é sempre obrigatório prestar as declarações e relacionar os bens, ainda que haja lugar a isenção.

Com base nessa participação, a liquidação do imposto compete aos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo promovida pelo serviço de finanças da residência do autor da transmissão ou do usucapiente, no caso de residirem em território nacional, ou, não sendo esse o caso, no da residência do cabeça de casal ou do beneficiário.
O pagamento do imposto é, em regra, efetuado pelos sujeitos passivos, mediante documento de cobrança de modelo oficial, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído. No entanto, havendo lugar a liquidação do imposto pelos serviços fiscais, o sujeito passivo é notificado para efetuar o pagamento no prazo de 30 dias.
No caso especial do pagamento do imposto liquidado nas transmissões gratuitas, o mesmo é pago até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação ou durante o mês em que se vence cada uma das prestações. Se o imposto for pago pela totalidade até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação, haverá lugar a um desconto de 0,5% ao mês calculado sobre a importância de cada uma das prestações em que o imposto tivesse de ser dividido, nos termos indicados a seguir, com exclusão da primeira. O imposto, quando superior a € 1000, é dividido em prestações iguais, no máximo de 10 e com o mínimo de € 200 por prestação, acrescendo à primeira as frações resultantes do arredondamento de todas elas, assim como os juros compensatórios e o IMT que for de liquidar no processo, vencendo-se a primeira no segundo mês seguinte ao da notificação e cada uma das restantes seis meses após o vencimento da anterior.

TABELA GERAL DO IMPOSTO DO SELO
(Síntese)

Artigo da Tabela	*Operação sujeita*	*Base e taxa aplicável*
1.1	***Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis***	***0,8 % sobre o respetivo valor***
1.2	***Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a acrescer, sendo caso disso, à da verba 1.1***	***10 % sobre o valor respetivo***

2	***Arrendamento ou subarrendamento de prédios, incluindo as alterações que envolvam aumento de renda operadas pela revisão de cláusulas contratuais***	***10 % sobre a renda ou seu aumento convencional, correspondente a um mês***
4	***Cheques de qualquer natureza, passados no território nacional***	***0,05 euros por cada um***
10	***Garantias das obrigações, qualquer que seja a sua natureza ou forma, designadamente o aval, a caução, a garantia bancária, a fiança, a hipoteca, o penhor e o seguro-caução, salvo se materialmente acessórias de contratos especialmente tributados na Tabela e constituídas simultaneamente com a obrigação garantida, ainda que em instrumento ou título diferente:*** ***- Prazo inferior a um ano (por cada mês ou fração)*** ***- Prazo igual ou superior a um ano*** ***- Garantias sem prazo ou de prazo igual ou superior a cinco anos***	 ***0,04 % sobre o respetivo valor*** ***0,5 % sobre o respetivo valor*** ***0,6 % sobre o respetivo valor***
11.1.	***Apostas de jogos não sujeitos ao regime dos impostos especiais sobre o jogo, designadamente as representadas por bilhetes, boletins, cartões, matrizes, rifas ou tômbolas***	**25 % sobre o respetivo valor**

11.2.	***Prémios do bingo, de rifas e do jogo do loto, bem como de quaisquer sorteios ou concursos, com exceção dos prémios dos jogos sociais previstos na verba 11.3:*** ***- Do bingo*** ***- Dos restantes***	***25 % sobre o valor ilíquido, acrescendo 10 % quando atribuídos em espécie*** ***35 % sobre o valor ilíquido, acrescendo 10 % quando atribuídos em espécie***
11.3.	***Jogos sociais do Estado***	***4,5 % (incluídos no preço de venda da aposta)***
11.4.	***Jogos sociais do Estado***	***20 % sobre a parcela do prémio que exceder € 5000***
17.1	***Utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores (incluindo cessão de créditos, factoring, operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor), considerando-se sempre como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato:*** ***- Prazo inferior a um ano (por cada mês ou fração)*** ***- Prazo igual ou superior a um ano*** ***- Prazo igual ou superior a cinco anos*** ***- Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável***	***0,04 % sobre o respetivo valor*** ***0,5 % sobre o respetivo valor*** ***0,6 % sobre o respetivo valor*** ***0,04 % sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente durante o mês, divididos por 30***

*17.2**	***Utilização de crédito em virtude da concessão de crédito no âmbito de contratos de crédito a consumidores abrangidos pelo Decreto-Lei nº 133/2009, considerando-se sempre como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato:***	
	- Prazo inferior a um ano (por cada mês ou fração)	***0,07 % sobre o respetivo valor***
	- Prazo igual ou superior a um ano	***0,9 % sobre o respetivo valor***
	- Prazo igual ou superior a cinco anos	***1 % sobre o respetivo valor***
	- Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável	***0,07 % sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente durante o mês, divididos por 30***
17.3	***Operações realizadas por/ou com a intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades equiparadas e quaisquer outras instituições financeiras:***	
	- Juros	***4 % sobre o valor cobrado***
	- Prémios e juros por letras	***4 % sobre o valor cobrado***
	- Comissões por garantias prestadas	***3 % sobre o valor cobrado***
	- Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros, incluindo as taxas relativas a operações de pagamento baseadas em cartões	***4 % sobre o valor cobrado***
18	***Precatórios ou mandados para levantamento e entrega de dinheiro ou valores existentes***	***0,5 % sobre a importância a levantar ou a entregar***
21	***Reporte***	***0,5 % sobre o valor do contrato***

22.1	***Apólices de seguros:*** ***- Ramo "Caução"*** ***- Ramos "Acidentes", "Doenças", "Crédito" e modalidades de seguro "Agrícola e Pecuário"*** ***- Ramo "Mercadorias transportadas"*** ***- Ramos "Embarcações" e "Aeronaves"*** ***- Outros ramos***	***Sobre a soma do prémio, custo da apólice e quaisquer importâncias que sejam receitas das empresas seguradoras:*** ***3 %*** ***5 %*** ***5 %*** ***5 %*** ***9 %***
22.2	***Comissões cobradas pela atividade de mediação de seguros***	***2 % sobre o seu valor líquido do imposto do selo***
23	***Letras, livranças e ordens e escritos de qualquer natureza, com exclusão dos cheques, em que se determine o pagamento ou entrega de dinheiro e extratos de fatura e faturas conferidas***	***0,5 % sobre o respetivo valor (com o mínimo de 1 euro, exceto nos estratos de fatura e faturas conferidas em que o mínimo é de 0,50 euros)***
27	***Transferência onerosas de atividades ou de exploração de serviços (trespasse de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola; subconcessões e trespasses feitos pelo Estado, Regiões Autónomas ou autarquias locais, para exploração de empresas ou de serviços de qualquer natureza, tenha ou não principiado a exploração)***	***5 % sobre seu valor***
29 *29.1* *29.2*	***Valor líquido global dos organismos de investimento coletivo:*** ***Organismos de investimento coletivo que invistam, exclusivamente, em instrumentos do mercado monetário e depósitos*** ***Outros organismos de investimento coletivo***	***Sobre o valor global, por cada trimestre:*** ***0,0025 %*** ***0,0125 %***

****Crédito ao consumo - Relativamente aos factos tributários ocorridos até 31 de Dezembro de 2018, as taxas prevista nas verbas 17.2.1. a 17.2.4 são agravadas em 50 %***

VI
CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADAS POR PORTUGAL
(Taxas máximas de retenção na fonte)

Países	Data de ratificação	Dividendos Taxas (%)	Juros Taxas (%)	*Royalties* Taxas (%)
África do Sul	2008	10 (a) 15 (b)	10	10
Alemanha	1982	15	10 (c) 15 (b)	10
Andorra	2017	5 (zo) 15 (b)	10	5
Arábia Saudita	2016	5 (zp) 10 (b)	10	8
Argélia	2006	10 (a) 15 (b)	15	10
Áustria	1971	15	10	10 (d) 5 (b)
Barbados	2014	5 (e) 15 (b)	10	5
Barém	2016	10 (e) 15 (b)	10	5
Bélgica	1970/2000	15	15	10
Brasil	2001	10 (a) 15 (b)	15	15
Bulgária	1996	10 (a) 15 (b)	10	10
Cabo Verde	2000	10	10	10
Canadá	2000	10 (f) 15 (b)	10	10
Chile	2006	10 (g) 15 (b)	5 (h) 10 (i) 15 (b)	5 (j) 10 (b)
China	2000	10	10 (l)	10
Chipre	2013	10	10	10
Colômbia	2012	10	10	10
Coreia	1997	10 (a) 15 (b)	15	10
Costa do Marfim	2016	10	10	5
Croácia	2015	5 (m) 10 (b)	10	10

Cuba	**2001**	**5 (e) 10 (b)**	**10**	**5**
Dinamarca	**2002**	**10**	**10**	**10**
Emiratos Árabes Unidos	**2012**	**5 (m) 15 (b)**	**10**	**5**
Eslováquia	**2004**	**10 (a) 15 (b)**	**10**	**10**
Eslovénia	**2004**	**5 (g) 15 (b)**	**10**	**5**
Espanha	**1995**	**10 (g) 15 (b)**	**15**	**5**
Estados Unidos da América	**1995**	**5 (a) 15 (b)**	**10**	**10**
Estónia	**2004**	**10**	**10**	**10**
Etiópia	**2014**	**5 (e) 10 (b)**	**10**	**5**
Finlândia	**1970**	**10 (g) 15 (b)**	**15**	**10**
França	**1971/2017**	**15**	**10 (n) 12 (b)**	**5**
Geórgia	**2015**	**5 (e) 10 (b)**	**10**	**5**
Grécia	**2002**	**15**	**15**	**10**
Guiné-Bissau	**2009**	**10**	**10 (o)**	**10**
Holanda	**2000**	**10**	**10 (o)**	**10**
Hong-Kong	**2012**	**5 (m) 10 (b)**	**10**	**5**
Hungria	**1999**	**10 (a) 15 (b)**	**10**	**10**
Índia	**2000**	**10 (a) 15 (b)**	**10**	**10**
Indonésia	**2006**	**10**	**10**	**10**
Irlanda	**1994/2006**	**15**	**15**	**10**
Islândia	**2002**	**10 (a) 15 (b)**	**10**	**10**
Israel	**2008**	**5 (e) 10 (p) 15 (b)**	**10**	**10**
Itália	**1982**	**15**	**15**	**12**
Japão	**2012**	**5 (q) 10 (b)**	**5 (r) 10 (b)**	**5**
Koweit	**2011**	**5 (s)/10 (b)**	**10**	**10**

Letónia	**2003**	**10**	**10**	**10**
Lituânia	**2003**	**10**	**10**	**10**
Luxemburgo	**2000/2012**	**15**	**10 (t)** **15 (b)**	**10**
Macau	**1999**	**10**	**10**	**10**
Malta	**2002**	**10 (a)(u)** **15 (b)(u)**	**10**	**10**
Marrocos	**1998**	**10 (a)** **15 (b)**	**12**	**10**
México	**2000**	**10**	**10**	**10**
Moçambique	**1992/2009**	**10**	**10**	**10**
Moldova	**2010**	**5 (e)** **10 (b)**	**10**	**8**
Montenegro	**2017**	**5 (zq)** **10 (b)**	**10**	**5 (zr)** **10 (zs)**
Noruega	**2012**	**5 (v)** **15 (b)**	**10**	**10**
Panamá	**2012**	**10 (m)** **15 (b)**	**10**	**10**
Paquistão	**2003**	**10 (a)** **15 (b)**	**10 (x)**	**10 (z)**
Peru	**2013**	**10 (za)** **15 (b)**	**10 (zb)** **15 (b)**	**10 (zc)** **15 (b)**
Polónia	**1997**	**10 (a)** **15 (b)**	**10**	**10**
Qatar	**2012**	**5 (zd)** **10 (b)**	**10**	**10**
Reino Unido	**1968**	**10 (ze)** **15 (b)**	**10**	**5**
República Checa	**1997**	**10 (a)** **15 (b)**	**10**	**10**
Roménia	**1999**	**10 (a)** **15 (b)**	**10**	**10**
Rússia	**2002**	**10 (a)** **15 (b)**	**10**	**10**
São Marino	**2014**	**10 (e)** **15 (b)**	**10**	**10**
S. Tomé e Príncipe	**2016**	**10 (e)** **15 (b)**	**10**	**10**
Senegal	**2014**	**5 (e)** **10 (b)**	**10**	**10**

Singapura	**2000/2013**	**10**	**10**	**10**
Suécia	**2003**	**10**	**10 (zf)**	**10**
Suiça	**1974/2013**	**5 (zg)** **15 (b)**	**10 (zh)**	**5 (zi)**
Sultanato de Omã	**2016**	**5 (zt)** **10 (m)** **15 (b)**	**10**	**8**
Timor-Leste	**2012**	**5 (e)** **10 (b)**	**10**	**10**
Tunísia	**2000**	**15**	**15**	**10**
Turquia	**2006**	**5 (zj)** **15 (b)**	**10 (zl)** **15 (b)**	**10**
Ucrânia	**2002**	**10 (a)** **15 (b)**	**10**	**10**
Uruguai	**2011**	**5 (g)** **10 (b)**	**10**	**10**
Venezuela	**1997**	**10**	**10**	**10 (zm)** **12 (zn)**
Vietname	**2016**	**5 (zu)** **10 (e)** **15 (b)**	**10**	**10** **7,5**

NOTAS:

a) Quando o beneficiário efetivo dos dividendos for uma sociedade que, durante um período ininterrupto de dois anos anteriormente ao pagamento dos dividendos, detenha diretamente, pelo menos, 25% do capital social da sociedade que paga os dividendos.

b) Em todos os outros casos.

c) Quando pagos a entidades bancárias.

d) Quando o beneficiário detém 50%, ou mais, do capital da sociedade que atribui os *royalties*.

e) Quando o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos.

f) Quando o beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, durante um período consecutivo de dois anos antes do pagamento dos dividendos, pelo menos 25% do capital social da sociedade que paga os dividendos (no caso de dividendos pagos por uma sociedade residente no Canadá, excetuam-se desta taxa os dividendos pagos por uma sociedade de investimento pertencente a não residentes e substitui-se a participação no capital social pelo controle, direta ou indiretamente, de pelo menos 25 % dos direitos de voto).

g) Quando o beneficiário efetivo dos dividendos for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos, 25% do capital social da sociedade que paga os dividendos.
h) Tratando-se de juros de obrigações ou títulos regular e substancialmente transacionados num mercado de títulos reconhecido.
i) Relativamente aos juros de empréstimos concedidos por bancos ou companhias de seguros ou, ainda, da venda a crédito, pagos pelo adquirente de maquinaria e de equipamento a um beneficiário efetivo que é o vendedor da maquinaria e do equipamento.
j) Tratando-se de *royalties* respeitantes ao uso ou concessão do uso de qualquer equipamento industrial, comercial ou científico.
l) No caso de juros pagos a certas entidades públicas, ou detidas por estas, mencionadas na convenção, há lugar a isenção de retenção na fonte.
m) Quando o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 10% do capital da sociedade que paga os dividendos.
n) Para os juros de obrigações emitidas em França depois de 01-01-1965.
o) No caso de juros devidos por certas entidades públicas ou pagos a outras entidades, mencionadas na convenção e nos termos aí indicados, há lugar a isenção de retenção na fonte.
p) Não obstante o disposto quanto à aplicação da taxa de 5 %, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, quando esta última sociedade seja residente de Israel e os dividendos sejam pagos a partir de lucros sujeitos a imposto em Israel a uma taxa inferior à taxa normal de imposto israelita sobre sociedades.
q) Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção das *partnerships*) que tenha detido, durante um período de 12 meses imediatamente anterior à data da determinação do direito aos dividendos, alternativamente:
    i) Pelo menos 10 % do capital da sociedade que paga os dividendos, quando esta sociedade seja residente de Portugal; ou
    ii) Pelo menos 10 % das participações com direito de voto na sociedade que paga os dividendos, quando esta sociedade for residente do Japão.
r) Se o beneficiário efetivo dos juros for um banco residente do outro Estado contratante que se tenha constituído e opere nos termos da legislação desse outro Estado.
s) Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção das sociedade de pessoas) que detenha diretamente pelo menos 10 % do capital da sociedade que paga os dividendos, ou se o beneficiário efetivo dos dividendos for uma entidade pública ou uma entidade totalmente detida pelo Estado, nos termos definidos na Convenção.
t) Se os juros forem pagos por uma empresa de um Estado Contratante, em cuja titularidade os juros são considerados despesas dedutíveis, a um estabelecimento financeiro residente do outro Estado Contratante.

u) As taxas de 10 % e 15 % aplicam-se no caso de dividendos pagos por uma sociedade residente em Portugal a um residente de Malta que seja o seu beneficiário efetivo; verificando-se o inverso, o imposto de Malta sobre o montante bruto dos dividendos não excederá o imposto incidente sobre os lucros dos quais os dividendos são pagos.

v) Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que, durante um período consecutivo de pelo menos 12 meses anteriormente ao pagamento dos dividendos, ou no caso de a sociedade que paga os dividendos existir há menos de 12 meses, desde a constituição da sociedade, detenha diretamente pelo menos 10 % do capital da sociedade que paga os dividendos, ou se o beneficiário efetivo dos dividendos for:

i) No caso de Portugal, o Estado, uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local, ou o Banco Central de Portugal; e

ii) No caso da Noruega, o Governo da Noruega, uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local, ou o Banco Central da Noruega.

x) Contudo, os juros provenientes de um Estado Contratante serão isentos nesse Estado, ao abrigo e se cumpridas as condições previstas na convenção.

z) Esta taxa de 10% é ainda aplicável a "remunerações por serviços técnicos", nos termos e com a abrangência prevista na convenção.

za) Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que:

i) Detenha, diretamente, pelos menos, 10 % do capital da sociedade que paga os dividendos, quando esta sociedade seja residente de Portugal; ou

ii) Controle, diretamente, pelo menos 10 % dos direitos de voto da sociedade que paga os dividendos, quando esta sociedade for residente do Peru.

zb) Se os juros respeitarem a qualquer tipo de crédito concedido por um banco.

zc) Se os *royalties* forem relativos a assistência técnica prestada em conexão com o uso, ou a concessão do uso, de direitos de autor, bens ou informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.

zd) Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção das sociedade de pessoas) que detenha diretamente pelo menos 10 % do capital da sociedade que paga os dividendos, ou se o beneficiário efetivo dos dividendos for:

i) No caso de Portugal, o Estado, uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local, ou o Banco de Portugal; e

ii) No caso do Estado do Qatar, o Governo do Estado do Qatar, uma sua subdivisão política ou administrativa ou autarquia local, ou organismos criados por lei, o Banco Central do Qatar ou qualquer instituição detida totalmente, direta ou indiretamente, pelo Governo do Estado do Qatar, pelas suas subdivisões políticas ou administrativas, autarquias locais ou organismos criados por lei.

ze) Se o beneficiário for uma sociedade residente de Portugal que controla diretamente pelo menos 25 % do poder de voto na sociedade que paga os

dividendos ou uma sociedade residente no Reino Unido que detenha diretamente pelo menos 25 % do capital da sociedade que paga os dividendos.

zf) Contudo, os juros só poderão ser tributados no Estado Contratante de que o respetivo beneficiário efetivo é residente se cumprida uma das condições previstas na convenção.

zg) Quando o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos; contudo, a convenção estipula algumas restrições à tributação nos termos que indica.

zh) No caso de juros devidos por certas entidades públicas, incluindo o banco central ou pagos a entidades públicas, também incluindo o seu banco central, que sejam seus beneficiários efetivos, há lugar a isenção de retenção na fonte.

zi) Não há lugar, porém, a retenção na fonte quando as sociedades intervenientes estejam ligadas por uma participação direta mínima de 25 %, durante pelo menos dois anos, ou sejam ambas detidas por uma terceira sociedade que possua uma participação direta mínima de 25 % tanto no capital da primeira sociedade como no capital da segunda sociedade, durante pelo menos dois anos, e uma das sociedades seja residente fiscal de um Estado contratante e a outra seja residente fiscal do outro Estado contratante e, nos termos de qualquer acordo de dupla tributação celebrado com um Estado terceiro, nenhuma das sociedades seja residente desse terceiro Estado e todas as sociedades estejam sujeitas ao imposto sobre o rendimento das sociedades, sem beneficiarem de qualquer isenção, em particular sobre os pagamentos de *royalties,* tendo cada uma delas adotado a forma de sociedade de capitais.

zj) Quando o beneficiário efetivo dos dividendos for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que, durante um período ininterrupto de dois anos anteriormente ao pagamento dos dividendos, ou no caso de a sociedade existir há menos de dois anos, durante a vigência da sociedade, detenha diretamente, pelo menos, 25% do capital social da sociedade que paga os dividendos.

zl) Desde que se trate de juros pagos em conexão com um empréstimo realizado por um período superior a dois anos.

zm) Assistência técnica.

zn) *Royalties* em geral.

zo) Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que tenha detido, diretamente, durante o período de 12 meses imediatamente anterior à data da determinação do direito aos dividendos, pelo menos, 10 % do capital da sociedade que paga os dividendos.

zp) Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos, 10 % do capital da sociedade que paga os dividendos ou se o beneficiário efetivo for:

i)No caso do Reino da Arábia Saudita, o Estado, as suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais (incluindo o *Saudi Arabian Monetary Agency*) e as entidades totalmente detidas pelo Estado;

ii) No caso da República Portuguesa, o Estado, as suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais, ou o Banco de Portugal.

zq) Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção de uma sociedade de pessoas) que detenha, direta ou indiretamente, pelo menos, 5 % do capital da sociedade que paga os dividendos.

zr) Retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos ou as gravações, em fita magnética ou outro suporte, para transmissão radiofónica ou televisiva, ou outros meios de reprodução ou transmissão, ou programas informáticos (*software*).

zs) De uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

zt) Se o beneficiário efetivo for:

i)No No caso da República Portuguesa, o Estado, as suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais, ou o Banco de Portugal;

ii)No caso do Sultanato de Omã, o Governo do Sultanato de Omã, o Banco Central de Omã, o *State General Reserve Fund* ou o *Omani Investment Fund*; o disposto nesta subalínea aplicar-se-á igualmente a outros organismos criados por lei ou a outras instituições, totalmente detidos pelo Governo do Sultanato de Omã, em conformidade com o que possa vir a ser periodicamente acordado entre as autoridades competentes dos Estados contratantes.

zu) Se o beneficiário efetivo for uma sociedade (com exceção das sociedades de pessoas) que detenha, diretamente, pelo menos 70 % do capital da sociedade que paga os dividendos.

VII
BENEFÍCIOS FISCAIS

1. Aspetos gerais

Os benefícios fiscais encontram-se inseridos nos códigos dos diferentes impostos, no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, com sucessivas alterações, no Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei nº 162/2014, de 31 de outubro e em legislação avulsa.

Os benefícios que se integram nos códigos são os que assumem um carácter de permanência e estabilidade; os que têm ainda um certo carácter estrutural, e uma relativa estabilidade fazem parte do EBF[94] e do CFI; os que apresentam um carácter conjuntural constam geralmente de legislação avulsa.

O EBF é produto da reforma fiscal de 1989 e contém os princípios gerais a que deve obedecer a criação das situações de benefício, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo e um vasto conjunto de benefícios.

Foram já referidos, a propósito de cada imposto, benefícios fiscais constantes dos respetivos códigos e bem assim benefícios relativos ao mecenato (veja-se II.15.1.2. e II.2.3.1.1.8.) e benefícios relacionados com imóveis, em especial no tocante ao IMI e ao IMT (veja-se III.1.2. e III.2.2.), constantes do EBF.

Sintetizam-se a seguir, sem preocupações de exaustividade, os benefícios constantes do EBF e do CFI e de alguma legislação avulsa, que se reputam de maior relevância.

2. Investimento

Os benefícios mais importantes neste domínio constam do CFI e repartem-se pelas quatro áreas que se resumem seguidamente:

2.1 Benefícios contratuais ao investimento produtivo

Até 31 de Dezembro de 2020, os projetos de investimento inicial[95] de montante igual ou superior a 3 milhões de euros, que demonstrem ter viabilidade técnica, económica e financeira, proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e que preencham, pelo menos, uma das seguintes condições:

a) Sejam relevantes para o desenvolvimento estratégico da economia nacional;
b) Sejam relevantes para a redução das assimetrias regionais;
c) Contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, para a melhoria do ambiente ou para o reforço da competitividade e da eficiência produtiva;

[94] Neste contexto, importa ter em conta o art.º 3º do EBF que estipula que, com as exceções aí previstas, as normas que estabelecem no mesmo benefícios fiscais vigoram apenas durante cinco anos, sem prejuízo de se manterem em vigor aqueles cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência dessas normas. No entanto, grande parte dessas normas têm visto a sua vigência prorrogada. No tocante aos benefícios em vigor em 2017 veja-se o art.º 226º da Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro e a Circular nº 5/2017 da Autoridade Tributária e Aduaneira.

[95] Consideram-se projetos de investimento inicial os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento de capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo global de produção de um estabelecimento existente.

podem ter acesso a benefícios fiscais, em regime contratual, com período de vigência até 10 anos, a conceder nos termos, condições e procedimentos definidos no Código Fiscal do Investimento. Estes benefícios são definidos como auxílios de Estado com finalidade regional nos termos da legislação comunitária, estando sujeitos aos condicionalismos e limites correspondentes.

Os projetos de investimento devem ter o seu objeto compreendido nas seguintes atividades económicas, nas condições definidas na lei:

a) Indústria extrativa e indústria transformadora;
b) Turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo;
c) Atividades e serviços informáticos e conexos;
d) Atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais;
e) Atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica;
f) Tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia;
g) Defesa, ambiente, energia e telecomunicações;
h) Atividades de centros de serviços partilhados.

Além de outras condições subjetivas, é exigido que a contribuição financeira dos promotores, a partir dos seus recursos próprios ou mediante financiamento externo que assuma uma forma isenta de qualquer apoio público, corresponda, pelo menos, a 25 % dos custos elegíveis.

Os benefícios fiscais a conceder, cumulativamente, podem ser os seguintes:

a) Crédito de imposto determinado com base na aplicação de uma percentagem, compreendida entre 10 % e 25%, das aplicações relevantes do projeto de investimento efetivamente realizadas, a deduzir à coleta do IRC;
b) Isenção ou redução do Imposto Municipal sobre Imóveis relativamente aos prédios utilizados pela entidade na atividade desenvolvida no quadro do projeto de investimento;
c) Isenção ou redução do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis relativamente às aquisições de prédios incluídas no plano de investimento e realizadas durante o período de investimento;
d) Isenção ou redução do Imposto do Selo que for devido em todos os atos ou contratos necessários à realização do projeto de investimento.

A dedução referida em a) é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que foram realizadas as aplicações relevantes, podendo essa dedução ser reportada para os períodos seguintes de vigência do contrato quando não tenha sido integralmente efetuada naquele período de tributação.

Por outro lado, importa considerar que essa dedução tem os seguintes limites:

i) No caso de criação de empresas, a dedução anual pode corresponder ao total da coleta apurada em cada exercício;
ii) No caso de projetos em sociedades já existentes, a dedução máxima anual não pode exceder o maior valor entre 25 % do total do benefício fiscal concedido ou 50 % da coleta apurada em cada período de tributação.

Os benefícios a conceder não são cumuláveis com outros benefícios da mesma natureza suscetíveis de serem atribuídos relativamente às mesmas aplicações relevantes, mas podem ser cumuláveis com a DLRR (veja-se adiante), desde que não ultrapassem os limites máximos aplicáveis para efeitos dos auxílios de Estado com finalidade regional

O benefício fiscal a conceder corresponde a 10 % das aplicações relevantes do projeto efetivamente realizadas. Esta percentagem poderá ser majorada cumulativamente da seguinte forma:

a) Até 10 %, em função do índice *per capita* da região em que se localize o projeto, de acordo com os seguintes escalões:
   i) Em 6 %, caso o projeto se localize numa região NUTS 2 que não apresente um índice *per capita* de poder de compra superior a 90 % da média nacional nos dois últimos apuramentos anuais publicados pelo INE:
   ii) Em 8 %, caso o projeto se localize numa região NUTS 3 que não apresente um índice per capita de poder de compra superior a 90 % da média nacional nos dois últimos apuramentos anuais publicados pelo INE;
   iii) Em 10 %, caso o projeto se localize num concelho que não apresente um índice per capita de poder de compra superior a 80 % da média nacional nos dois últimos apuramentos anuais publicados pelo INE;
b) Até 8% caso o projeto proporcione a criação de postos de trabalho ou a sua manutenção durante o período de vigência do contrato de acordo com os oito escalões seguintes:
   • 1%: > = 50 postos de trabalho;
   • 2 %: > = 100 postos de trabalho;
   • 3%: > = 150 postos de trabalho;
   • 4%: > = 200 postos de trabalho;
   • 5%: > = 250 postos de trabalho;
   • 6%: > = 300 postos de trabalho;
   • 7%: > = 350 postos de trabalho;
   • 8%: > = 500 postos de trabalho;
c) Até 6% em caso de excecional contributo do projeto para as condições de relevância do projeto inicialmente indicadas.

No caso de reconhecida relevância excecional do projeto para a economia nacional, poderá ser atribuída pelo Conselho de Ministros uma majoração até 5%, respeitando o limite total de 25% das aplicações relevantes.

Em qualquer caso, os benefícios fiscais concedidos (tomando também em consideração outros auxílios de Estado de que os projetos beneficiem) devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, aprovados pela Comissão Europeia para o período 2014-2020, relativos à região na qual o investimento é efetuado e que são os seguintes:

Região/Zona	Limite máximo (%)
Norte	25
Centro	25
Alentejo	25
Açores	45
Madeira	35
Algarve	10
Grande Lisboa: Mafra, Loures, Vila Franca de Xira, S. João das Lampas e Terrugem	10
Península de Setúbal	10

Estes limites são majorados em 10 pontos percentuais relativamente a médias empresas e em 20 pontos percentuais para micro e pequenas empresas, exceto quanto a projetos de investimento cujas aplicações relevantes ultrapassem € 50 milhões. No caso de este valor ser ultrapassado e independentemente da dimensão da empresa, os limites acima são sujeitos ao ajustamento previsto na regulamentação comunitária.

Para efeitos de cálculo do benefício, consideram-se aplicações relevantes as despesas associadas aos projetos e relativas a:

a) Ativos fixos tangíveis afetos à realização do projeto, com exceção de:
   i) Terrenos que não se incluam em projetos do sector da indústria extrativa, destinados à exploração de concessões mineiras, águas de mesa e medicinais, pedreiras, barreiros e areeiros;
   ii) Edifícios e outras construções não diretamente ligados ao processo produtivo ou às atividades administrativas essenciais;
   iii) Viaturas ligeiras ou mistas e outro material de transporte no valor que ultrapasse 20% do total das aplicações relevantes;
   iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
   v) Equipamentos sociais;
   vi) Outros bens de investimento que não sejam afetos à exploração da empresa, salvo equipamentos produtivos destinados à utilização, para fins económicos, dos resíduos resultantes do processo de transformação produtiva ou de consumo em Portugal, desde que de reconhecido interesse industrial e ambiental;
b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, "*know-how*" ou conhecimentos técnicos não protegidos por patentes (despesas que, não

se tratando de micro, pequenas e médias empresas, não podem ultrapassar 50 % das aplicações relevantes).

Os ativos fixos tangíveis acima indicados podem ser adquiridos em regime de locação financeira, desde que seja exercida a opção de compra prevista no respetivo contrato durante o período de vigência do contrato de concessão de benefícios fiscais. Excluem-se da noção de aplicações relevantes as relativas a equipamentos usados e investimentos de substituição.

A concessão dos benefícios é objeto de contrato, com período de vigência até 10 anos, do qual constam, designadamente, os objetivos e as metas a cumprir pelo promotor e os benefícios fiscais concedidos.

2.2. Regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI)

O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores atrás indicados em 2.1. a propósito do regime contratual de benefícios ao investimento produtivo, com as exceções definidas na lei, sendo considerados aplicações relevantes os investimentos efetuados nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:
   i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa;
   ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;
   iii) Viaturas ligeiras ou mistas;
   iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
   v) Equipamentos sociais;
   vi) Outros bens de investimento que não sejam afetos à exploração da empresa;
b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, "*know-how*" ou conhecimentos técnicos não protegidos por patentes (despesas que, não se tratando de micro, pequenas e médias empresas, não podem ultrapassar 50 % das aplicações relevantes).

Para poder beneficiar do regime, os sujeitos passivos de IRC deverão preencher cumulativamente um conjunto de condições enunciadas na lei, entre as quais as seguintes:

i) Manterem na empresa e na região, durante um período mínimo de três ou cinco anos, conforme se trate, respetivamente, de micro, pequenas e médias empresas ou restantes empresas, os bens objeto do investimento, ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, ou até ao período em que se verifique o seu abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, nas condições definidas na lei fiscal;

ii) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos definidos em orientações comunitárias;
iii) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao fim do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento nos termos acima referidos.

Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do nº 3 do artº 107º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (Algarve, Mafra, Loures, Vila Franca de Xira, S. João das Lampas, Terrugem e Península de Setúbal), no caso de empresas que não se enquadrem na categoria de micro, pequenas e médias empresas, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento.

Os benefícios fiscais são os seguintes:

a) Dedução à coleta do IRC das seguintes importâncias das aplicações relevantes:
   1) No caso de investimentos realizados nas seguintes regiões: Norte, Centro, Alentejo, Açores e Madeira:
      i) 25 % das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado[96] até € 10 milhões[97];
      ii) 10 % das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda € 10 milhões;
   2) No caso de investimentos realizados nas seguintes regiões: Algarve, Grande Lisboa (Mafra, Loures, Vila Franca de Xira, S. João das lampas e Terrugem) e Península de Setúbal, 10 % das aplicações relevantes;
b) Isenção ou redução do IMI, por um período até 10 anos, relativamente aos prédios que constituam aplicações relevantes;
c) Isenção ou redução de IMT e isenção do imposto do selo relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes.

A dedução à coleta de IRC é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam efetuadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites:

i)No caso de investimentos realizados no período de tributação de início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes, exceto quando a empresa tiver resultado de cisão, até à concorrência do total da coleta de IRC apurada em cada uma dos exercícios;

[96] Considera-se investimento realizado o correspondente às adições verificadas em cada período de tributação de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso

[97] Para efeitos desta dedução podem ser considerados no período de tributação subsequente investimentos realizados no período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, desde que não tenham sido anteriormente integrados em qualquer um dos periodos.

ii) Nos restantes casos, até à concorrência de 50 % da coleta do IRC apurada em cada período de tributação.

Nos casos em que a dedução não possa ser realizada por insuficiência de coleta, pode ser reportada para os 10 períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC apurada nesses exercícios, no caso dos investimentos mencionados em i) ou com o limite indicado em ii) nos casos aí previstos.

O s benefícios fiscais concedidos (tomando também em consideração outros auxílios de Estado de que os projetos beneficiem) devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional, aprovados pela Comissão Europeia para o período 2014-2020, relativos à região na qual o investimento é efetuado (que são os indicados atrás em 2.1.).

Os benefícios fiscais deste regime não são cumuláveis com outros benefícios da mesma natureza suscetíveis de serem atribuídos relativamente às mesmas aplicações relevantes, mas podem ser cumuláveis com a DLRR (veja-se adiante), desde que não ultrapassem os limites máximos aplicáveis para efeitos dos auxílios de Estado com finalidade regional

O Código Fiscal do Investimento enuncia as obrigações acessórias a observar pelos sujeitos passivos beneficiários deste regime.

2.3. Instalação de empresas em territórios do interior

Às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços em territórios do interior (sendo as áreas territoriais beneficiárias definidas por portaria), que sejam qualificadas como micro, pequena ou média empresa, nos termos legais em vigor, é aplicável a taxa de IRC de 12,5 % aos primeiros € 15 000 de matéria coletável (art.º 41º-B do EBF).

São condições para usufruir deste benefício:

a) Exercer a atividade e ter direção efetiva nas áreas beneficiárias;
b) Não ter salários em atraso;
c) A empresa não resultar de cisão efetuada nos dois anos anteriores à usufruição do benefício;
d) A determinação do lucro tributável ser efetuada com recurso a métodos diretos de avaliação ou no âmbito do regime simplificado de determinação da matéria coletável.

O benefício não é cumulativo com outros benefícios da mesma natureza, não prejudicando a opção por outro mais favorável, estando sujeito às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios *de minimis*, não podendo o montante do benefício exceder o limiar *de minimis*.

2.4. Dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR)

Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português ou que aí possuam estabelecimento estável, que sejam micro, pequenas e médias empresas e que obedeçam aos outros requisitos definidos na lei e exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, podem deduzir à coleta do IRC, nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até

10 % dos lucros retidos que sejam reinvestidos no prazo de dois anos, contados a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos, em aplicações relevantes, considerando-se como tais os ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa;
ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;
iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo;
iv) Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
v) Ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público.

Para efeitos desta dedução, o montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, em cada período de tributação, é de € 5 milhões, por sujeito passivo, sendo a dedução feita até 25 % da coleta de IRC.

Considera-se investimento realizado em aplicações relevantes o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e bem assim o que, tendo esta natureza e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições às imobilizações em curso.

No caso de ativos adquiridos em regime de locação financeira, a dedução é condicionada ao exercício da opção de compra no prazo de cinco anos a contar da aquisição.

As aplicações relevantes que concretizem o reinvestimento devem ser detidas por um período mínimo de cinco anos, devendo, quando ocorra a sua transmissão onerosa antes de decorrido esse prazo, o sujeito passivo reinvestir, no mesmo período ou no período seguinte, o correspondente valor de realização em aplicações relevantes com o âmbito acima indicado, as quais devem ser detidas, pelo menos, durante o período que faltar para completar o referido período mínimo de cinco anos.

A DDLR não é cumulável com outros benefícios da mesma natureza suscetíveis de serem atribuídos relativamente às mesmas aplicações relevantes, mas é cumulável com os benefícios contratuais (veja-se 2.1.) e com a RFAI (veja-se 2.2), desde que não sejam ultrapassados os limites máximos aplicáveis para efeitos dos auxílios de Estado com finalidade regional.

Os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR devem proceder à constituição no balanço de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos, a qual não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição.

A lei estabelece as outras obrigações acessórias a cumprir pelos sujeitos passivos assim como as consequências que advêm em caso de incumprimento.

2.5 Investigação e desenvolvimento (I&D) empresarial

Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola ou de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante da coleta de IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas de investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas no período de tributação com início entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2020, numa dupla percentagem:

a) Taxa de base: 32,5 % das despesas realizadas no período em causa;
b) Taxa incremental: 50% do acréscimo das despesas realizadas nesse período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de € 1,5 milhões.

Relativamente aos sujeitos passivos de IRC que sejam micro, pequenas e médias empresas que ainda não tenham completado dois exercícios e que não beneficiaram da taxa incremental acima referida, aplica-se uma majoração de 15 % à taxa base indicada em a).

Os benefícios deste regime não são cumuláveis, relativamente às mesmas despesas, com outros benefícios fiscais da mesma natureza.

As despesas que por insuficiência de coleta não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas poderão ser deduzidas até ao oitavo exercício imediato.

Consideram-se dedutíveis, designadamente, as seguintes categorias de despesas, desde que se refiram a atividades de investigação e desenvolvimento nos termos adiante definidos:

a) Aquisições de ativos fixos tangíveis, à exceção de edifícios e terrenos, desde que criados ou adquiridos em estado de novo e na proporção da sua afetação à realização de atividades de I&D;
b) Despesas com pessoal com as habilitações literárias mínimas definidas na lei, diretamente envolvido em tarefas de I&D (que são consideradas em 120 % do seu quantitativo);
c) Despesas com a participação de dirigentes e quadros na gestão de instituições de I&D;
d) Despesas de funcionamento, até ao máximo de 55% das despesas com o pessoal acima indicado, diretamente envolvido em tarefas de I&D contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao exercício;
e) Despesas relativas à contratação de atividades de I&D junto de entidades públicas ou beneficiárias do estatuto de utilidade pública ou de entidades cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida por despacho conjunto dos membros do governo das áreas indicadas na lei;
f) Participação no capital de instituições de I&D e contributos para fundos de investimentos, públicos ou privados, destinados a financiar empresas dedicadas sobretudo a I&D, incluindo o financiamento da valorização dos

seus resultados, cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida por despacho conjunto dos membros do governo indicados na lei;

g) Custos com o registo e manutenção de patentes;

h) Despesas com a aquisição de patentes que sejam predominantemente destinadas à realização de atividades de I&D;

i) Despesas com auditorias à I&D;

j) Despesas com ações de demonstração que decorram de projetos de I &D apoiados, que tenham sido comunicadas previamente à entidade competente.

As despesas que digam respeito a atividades de investigação e desenvolvimento associadas a projetos de conceção ecológica de produtos são consideradas em 110 %, devendo ser feitas previamente a sua apreciação pelas entidades referidas na lei.

As entidades referenciadas na alínea e) não podem deduzir qualquer tipo de despesas incorridas em projetos realizados exclusivamente por conta de terceiros.

Os custos referidos na alínea h) só são aplicáveis às micro, pequenas e médias empresas.

Para efeitos deste regime de incentivos, considera-se:

- "Despesas de investigação" as realizadas pelo sujeito passivo de IRC com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos;
- "Despesas de desenvolvimento" as realizadas pelo sujeito passivo de IRC através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico.

Apenas podem beneficiar do regime os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

i) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;

ii) Não sejam devedoras ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições, ou tenham o seu pagamento devidamente assegurado.

O Código Fiscal do Investimento enuncia as obrigações acessórias e contabilísticas a observar pelos sujeitos passivos beneficiários deste regime.

3. Emprego

3.1. Criação de postos de trabalho[98]

Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respetivo montante contabilizado como custo do exercício (art.º 19º do EBF).

Para este efeito considera-se:

[98] No caso de pessoal habilitado para investigação e desenvolvimento veja-se atrás o ponto anterior (2.5). Quanto a benefícios em matéria de contribuições para a segurança social veja-se adiante VIII.3.

a) Jovens, os trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 35 anos, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com exceção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;
b) Desempregados de longa duração, os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei nº 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;
c)Encargos, os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título de remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;
d) Criação líquida de postos de trabalho, a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos acima indicados e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições, não sendo considerados para este cálculo os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal.

O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

A majoração aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

O regime aqui previsto só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.

3.2. Trabalhadores deslocados no estrangeiro

Nos termos do art.º 39º-A do EBF, estão isentos de IRS os rendimentos do trabalho dependente considerados obtidos em território português (artº 18º do Código do IRS) auferidos por sujeitos passivos que, no ano a que respeitam os rendimentos, tendo sido deslocados do seu normal local de trabalho para o estrangeiro por período não inferior 90 dias, dos quais 60 necessariamente seguidos, sejam considerados residentes em território português, na parte relativa à remuneração paga ou colocada à disposição do trabalhador exclusivamente a título de compensação pela deslocação e permanência no estrangeiro que exceda os limite legais previstos no Código do IRS.

O montante anual da compensação isenta nos termos referidos não pode exceder, por sujeito passivo, o valor correspondente à diferença entre o montante anual da remuneração do trabalhador sujeita a imposto, incluindo a compensação, e o montante global das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a

imposto auferidas pelo trabalhador no período anterior, excluindo qualquer compensação que haja sido paga, durante esse período, em virtude dessa ou outras deslocações ao abrigo deste regime, não podendo, em qualquer caso, exceder € 10 mil.

No caso de ausência de remuneração auferida no território português ou no estrangeiro, devida por qualquer entidade por trabalho dependente por período superior a seis meses no período de tributação anterior àquele a que respeitam os rendimentos, o montante global das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto auferidas no ano anterior deve ser apurado, relativamente aos meses em que não tenha havido remuneração, por referência à retribuição mínima mensal garantida.

Este regime de tributação pode ser aplicado, nos mesmos termos em que o é a sujeitos passivos residentes em território português, a sujeitos passivos que, tendo sido deslocados para o estrangeiro nos termos atrás mencionados, não sejam residentes, com o limite de três anos após o deslocamento.

A isenção aqui prevista não é cumulável com qualquer outro regime de benefícios fiscais aplicáveis a rendimentos da categoria A e com o regime dos residentes não habituais, ficando dependente de acordo escrito celebrado entre o sujeito passivo e a entidade empregadora, com o conteúdo indicado na lei.

4. Proteção do ambiente

Neste domínio referência especial deve ser feita à Lei nº 82-D/2014, de 31 de Dezembro, denominada "Lei da Fiscalidade Verde", que, entre outras medidas, introduziu no EBF, os art.os 59º-A, 59º-B, 59º-C e 59º-D (o primeiro dos quais correspondendo, em parte, ao benefício que com caráter temporário consta do art.º 70.º do EBF, agora restringido a certos consumos), que se sintetizam a seguir. A Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, criou igualmente um benefício relacionado com certificação biológica das explorações (artº 59º-E)

4.1. Transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias

Nos termos do artº 59.º-A do EBF, os gastos suportados com a aquisição, em território português, de eletricidade, gaz natural veicular (GNV) e gases de petróleo liquefeito (GPL) para abastecimento de veículos são dedutíveis, em valor correspondente a 130 %, no caso da eletricidade e a 120 %, no caso de GNV e GPL, do respetivo montante, para efeitos da determinação do lucro tributável em sede de IRC e da categoria B do IRS, neste último caso havendo opção pelo regime de contabilidade organizada, quando se trate de:

a) Veículos afetos ao transporte público de passageiros, com lotação igual ou superior a 22 lugares, e estejam registados como elementos do ativo fixo tangível de sujeitos passivos de IRC que estejam licenciados pelo IMTT, I. P.;
b) Veículos afetos ao transporte rodoviário de mercadorias, público ou por conta de outrem, com peso bruto igual ou superior a 3,5 t, registados como elementos do ativo fixo tangível de sujeitos passivos IRC e que estejam licenciados pelo IMTT, I. P.;

c) Veículos afetos ao transporte em táxi, registados como elementos do ativo imobilizado dos sujeitos passivos de IRS ou de IRC, com contabilidade organizada e que estejam devidamente licenciados.

4.2. Despesas com sistemas de *car-sharing* e *bike-sharing*

É considerado gasto do período de tributação para efeitos de determinação do lucro tributável o valor correspondente a 110 % ou 140 %, respetivamente, das despesas com sistemas de *car-sharing* e *bike-sharing* (nos termos e condições definidos no artº 59º-B do EBF) incorridas por sujeitos passivos de IRC ou de IRS com contabilidade organizada.

Acresce que este benefício, quando relativo à promoção da opção por soluções de mobilidade pelo pessoal do sujeito passivo é cumulável com o benefício relativo à aquisição de passes sociais (n.º 15 do art.º 43º do Código do IRC), com o limite, em qualquer caso, de € 6250 por trabalhador dependente.

4.3. Despesas com frota de velocípedes

Para efeitos de determinação do lucro tributável, é considerado gasto do período de tributação o valor correspondente a 120 % das despesas com a aquisição de frotas de velocípedes em benefício do pessoal do sujeito passivo, a definir por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e do ambiente, que se mantenham no património do mesmo durante, pelo menos, 18 meses, bem como os custos suportados com a reparação e manutenção dos velocípedes pertencentes a estas frotas, a definir naquela portaria, desde que o referido benefício tenha carácter geral (art.º 59.º-C do EBF).

4.4. Atividade silvícola

Nos termos do art.º 59.º-D do EBF são concedidos os seguintes benefícios fiscais para fomento da atividade silvícola:

a) No domínio do IRS, para efeitos de determinar a respetiva taxa de tributação a aplicar aos rendimentos da categoria B decorrentes de explorações silvícolas plurianuais, o respetivo valor é dividido:
   i)Por 12 para os rendimentos que sejam determinados pelo regime simplificado;
   ii) Pela soma dos anos ou fração a que respeitem os gastos imputáveis ao respetivo lucro tributável, nos termos do nº 7 do art.º 18º do Código do IRC, para os rendimentos determinados com base na contabilidade;
b) Para efeitos de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada que exerçam diretamente uma atividade de natureza silvícola ou florestal, as contribuições financeiras dos proprietários e dos produtores florestais aderentes a uma zona de intervenção florestal destinadas ao fundo comum constituído pela respetiva entidade gestora são considerados, nas condições enunciadas na lei, como gastos do exercício em 130 % do seu montante, não podendo, no entanto, exceder 8/1000 do volume de negócios do exercício em que sejam efetuadas essas contribuições;

c) Ficam isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis e de imposto do selo (verba 1.1 da respetiva tabela) as aquisições onerosas de prédios ou parte de prédios rústicos que:
   i) Correspondam a áreas florestais abrangidas por zona de intervenção florestal (ZIF), nos termos definidos na lei, ou de prédios contíguos aos mesmos, na condição de estes últimos serem abrangidos por uma ZIF num período de três anos a contar da data de aquisição;
   ii) Destinados a exploração florestal que sejam confinantes com prédios rústicos submetidos a plano de gestão florestal elaborado, aprovado e executado nos termos definidos em lei, desde que o adquirente seja proprietário do prédio rústico confinante;
d) Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios rústicos que correspondam a áreas florestais aderentes a ZIF, nos termos legais aplicáveis, e os prédios rústicos destinados à exploração florestal submetidos a plano de gestão florestal elaborado, aprovado e executado nos termos definidos na lei.

4.5. Certificação biológica das explorações

É considerado gasto do período de tributação para efeitos de determinação do lucro tributável, o valor correspondente a 140 % das despesas de certificação biológica de explorações com produção em modo biológico, incorridas por sujeitos passivos de IRS e IRC, com contabilidade organizada (artº 59º-E do EBF).

5. Financiamento empresarial[99]

5.1. Remuneração convencional do capital social

Na determinação do lucro tributável do IRC de pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português, pode ser deduzida, nos termos do art.º 41º-A do EBF, uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social, calculada mediante a aplicação, limitada a cada exercício, da taxa de 7 % ao montante das entradas realizadas até € 2 milhões, por entregas em dinheiro ou através da conversão de suprimentos ou de empréstimos de sócios (que tenham sido efetivamente prestados à sociedade beneficiária em dinheiro), no âmbito da constituição de sociedade ou de aumento do capital social, desde que:

a) O lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
b) A sociedade beneficiária não reduza o seu capital social com restituição aos sócios, quer no período de tributação em que sejam realizadas as entradas relevantes para efeitos desta remuneração convencional quer nos cinco períodos de tributação seguintes.

Esta dedução é efetuada no apuramento do lucro tributável, relativo ao período de tributação em que ocorram as mencionadas entradas e nos cinco períodos seguintes[100].

[99] No tocante ao financiamento do investimento através de lucros retidos veja-se atrás o 2.4.

[100] Às entradas e aumentos de capital realizados até 1 de Janeiro de 2017 continua a aplicar-se, relativamente às importâncias aplicadas até essa mesma data, o regime de remuneração convencional do capital social anteriormente em vigor (art.º 226º, nº 3, da Lei nº42/2016, de 28 de dezembro)

O regime não se aplica quando, no mesmo período de tributação ou num dos cinco períodos de tributação anteriores, o mesmo seja ou haja sido aplicado a sociedades que detenham direta ou indiretamente uma participação no capital da empresa beneficiária, ou sejam participadas, direta ou indiretamente, pela mesma sociedade, na parte referente ao montante das entradas realizadas no capital daquelas sociedades que haja beneficiado do presente regime.

5.2. Investimentos no âmbito do "Programa Semente"

Os sujeitos passivos de IRS que efetuem investimentos elegíveis no âmbito do "Programa Semente", fora do âmbito de atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, podem deduzir à coleta do IRS, até ao limite de 40 % desta, um montante correspondente a 25 % do montante dos investimentos elegíveis efetuados em cada ano, o qual não pode ser superior a € 100 000 (artº 43.º-A do EBF)[101]. A importância que não possa ser deduzida por exceder o limite de 40 % da coleta pode sê-lo, nas mesmas condições, nos dois períodos de tributação seguintes. São, para este efeito, considerados investimentos elegíveis, as entradas em dinheiro efetivamente pagas em razão da subscrição de participações sociais, desde que:

a) A sociedade participada seja uma micro ou pequena empresa que não tenha sido formalmente constituída há mais de cinco anos;
b) Sejam de montante superior a € 10 000, por sociedade;
c) A participação social detida pelo subscritor, após a subscrição e durante os três anos seguintes, não corresponda a mais de 30 % do capital ou dos direitos de voto da sociedade;
d) A participação social subscrita seja mantida durante, pelo menos, 48 meses;
e) A percentagem do capital e dos direitos de voto detida por sociedades e outras pessoas coletivas, quer na data da subscrição quer nos tês anos anteriores, seja inferior a 50 %; e
f) As entradas sejam efetivamente utilizadas, até ao fim do terceiro período de tributação posterior ao da subscrição, em despesas de investigação ou desenvolvimento, na aquisição de ativos intangíveis ou na aquisição de ativos fixos tangíveis, com exceção de terrenos, edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, mobiliário e equipamentos sociais.

São elegíveis os investimentos realizados em empresas que cumulativamente reúnam os seguintes requisitos:

a) Sejam qualificadas como micro ou pequena empresa de acordo com os critérios legais aplicáveis;
b) Não tenham mais do que 20 trabalhadores e não detenham bens e direitos sobre bens imóveis cujo valor global exceda € 200 000;
c) Não estejam cotadas em mercado regulamentado ou não regulamentado de bolsa de valores;
d) Tenham a sua situação fiscal e contributiva regularizada;

[101] Os limites previstos no nº 7 do artigo 78º do Código do IRS (veja-se atrás II.1.5.1.2.) não são aplicáveis a este benefício.

e) Sejam certificadas pela Rede Nacional de Incubadoras.

As mais-valias que resultem da alienação onerosa das participações sociais que resultem de investimentos elegíveis que tenham beneficiado do regime acima descrito, desde que detidas durante, pelo menos, 48 meses, não são consideradas para efeitos de tributação em IRS, caso o sujeito passivo reinvista, no ano da realização ou no ano subsequente, a totalidade dos respetivos valores de realização em investimentos elegíveis nos termos acima indicados. Sendo apenas feito um reinvestimento parcial, a não consideração para efeitos de IRS aplica-se à parte da mais-valia realizada proporcionalmente correspondente ao valor reinvestido.

O benefício da dedução à coleta de IRS está sujeito às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios *de minimis*, não podendo o montante dos investimentos elegíveis exceder o limiar *de minimis*.

5.3. Empréstimos externos e rendas de locação de equipamentos importados

O Ministro das Finanças pode, a requerimento dos interessados, conceder isenção total ou parcial de IRS ou de IRC, relativamente a juros de capitais provenientes do estrangeiro, representativos de empréstimos e rendas de locação de equipamentos importados, de que sejam devedores o Estado, as regiões autónomas, as autarquias locais e as suas federações ou uniões, ou qualquer dos seus serviços, estabelecimentos ou organismos, ainda que personalizados compreendidos os institutos públicos e as empresas que prestem serviços públicos, desde que os credores tenham a residência, sede ou direção efetiva no estrangeiro e não disponham em território português de estabelecimento estável ao qual o empréstimo seja imputado (art.º 28.º do EBF).

5.4. Rendimento de valores mobiliários representativos de dívida

O Decreto-Lei nº 193/2005, de 7 de Novembro, aprovou um regime especial de tributação, aplicável aos rendimentos considerados obtidos em território português, de valores mobiliários representativos de divida nos termos e condições seguintes.

São abrangidos por este regime os valores mobiliários representativos de dívida pública e não pública, incluindo os valores mobiliários de natureza monetária, designadamente bilhetes do Tesouro e papel comercial, as obrigações perpétuas, as obrigações convertíveis em ações, outros valores mobiliários convertíveis e os instrumentos de fundos próprios adicionais de nível 1 ou de fundos próprios de nível 2 que cumpram os requisitos previstos no Regulamento (UE) nº 575/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, independentemente da moeda em que esta dívida seja emitida, integrados em sistema centralizado gerido por entidade residente em território português ou por entidade gestora de sistema de liquidação internacional estabelecida em outro Estado membro da União Europeia, ou ainda, de Estado membro do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, este esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia. O membro do Governo responsável pela área das finanças pode, a requerimento da entidade emitente, autorizar a aplicação deste regime a valores mobiliários representativos de dívida

pública ou não pública integrados em sistema centralizado diferente dos acima indicados.

São isentos de IRS ou IRC os rendimentos considerados obtidos em território português, nos termos dos Códigos do IRS e do IRC, dos valores mobiliários acima referidos, isenção que abrange os rendimentos qualificados como rendimentos de capitais ou como mais-valias para efeitos de IRS, incluindo, nomeadamente, os ganhos obtidos na transmissão dos valores mobiliários, bem como os devidos no momento do vencimento do cupão ou na realização de operações de reporte, mútuos ou equivalentes.

A isenção aplica-se quando os beneficiários efetivos (considerando-se como tal qualquer entidade que obtenha rendimentos de valores mobiliários representativos de dívida por conta própria e não na qualidade de agente ou mandatário) sejam:

a) Bancos centrais e agências de natureza governamental;
b) Organizações internacionais reconhecidas pelo Estado português;
c) Entidades residentes em país ou jurisdição com o qual esteja em vigor convenção para evitar a dupla tributação internacional, ou acordo que preveja a troca de informações em matéria fiscal;
d) Outras entidades que, em território português, não tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável ao qual os rendimentos possam ser imputáveis, e que não sejam residentes em país, território ou região com regimes de tributação claramente mais favoráveis (cf. Portaria nº 150/2004, de 13 de Fevereiro).

Para efeitos de liquidação e reembolso do imposto, as contas de registo individualizado de valores mobiliários representativos de dívida, abertas junto das entidades registadoras diretas, são classificadas de acordo com o regime fiscal aplicável ao beneficiário efetivo, nos termos definidos na lei.

Nos termos do artº 40º-A do EBF beneficiam também de IRS e de IRC os rendimentos dos valores mobiliários de dívida pública e não pública emitida por entidades não residentes, que sejam considerados obtidos em território português, quando venham a ser pagos pelo Estado Português enquanto garante de obrigações assumidas por sociedades das quais é acionista em conjunto com outros Estados membros da União Europeia. Esta isenção aplica-se exclusivamente aos beneficiários efetivos que cumpram os requisitos acima indicados.

6. Reorganização de empresas em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação

Às empresas que exerçam diretamente e a título principal uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços e que se reorganizem em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação podem ser concedidos os seguintes benefícios fiscais (artº 60.º do EBF):

a) Isenção do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis relativamente à transmissão de imóveis não destinados a habitação necessários às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação;

b) Isenção de Imposto do Selo relativamente à transmissão dos imóveis acima referidos ou à constituição, aumento de capital ou do ativo de uma sociedade de capitais necessários às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação;
c) Isenção dos emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática dos atos inseridos nos processos de reestruturação ou de cooperação.

O regime acima indicado é aplicável às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação que envolvam empresas com sede, direção efetiva ou domicílio em território português, noutro Estado-membro da União Europeia ou, ainda, num Estado em relação ao qual vigore uma convenção para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital acordada com Portugal, com exceção das entidades domiciliadas em território sujeito a um regime fiscal privilegiado (Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro).

Para efeitos deste regime, entende-se por *operações de reestruturação* apenas as seguintes:

- A fusão de sociedades, empresas públicas ou cooperativas;
- A incorporação por uma sociedade do conjunto ou de um ou mais ramos de atividade de outra sociedade;
- A cisão de sociedades através da qual:
  - uma sociedade destaque um ou mais ramos da sua atividade para com eles constituir outras sociedades ou para os fundir com sociedades já existentes, mantendo, pelo menos, um dos ramos de atividade;
  - uma sociedade se dissolva, dividindo o seu património em duas ou mais partes que constituam, cada uma delas, pelo menos, um ramo de atividade, sendo cada uma delas destinada a constituir uma nova sociedade ou a ser fundida com sociedades já existentes ou com partes do património de outras sociedades, separadas por idênticos processos e com igual finalidade.

Por sua vez, entende-se por *acordos de cooperação* os seguintes:

- A constituição de agrupamentos complementares de empresas ou de agrupamentos europeus de interesse económico, nos termos da legislação em vigor, que se proponham a prestação de serviços comuns, a compra ou venda em comum ou em colaboração, a especialização ou racionalização produtivas, o estudo de mercados, a promoção de vendas, a aquisição e transmissão de conhecimentos técnicos ou de organização aplicada, o desenvolvimento de novas técnicas e produtos, a formação e aperfeiçoamento do pessoal, a execução de obras ou serviços específicos e quaisquer outros objetivos comuns, de natureza relevante;
- A constituição de pessoas coletivas de direito privado sem fim lucrativo, mediante a associação de empresas públicas, sociedades de capitais públicos ou de maioria de capitais públicos, de sociedades e de outras pessoas de direito privado, com a finalidade de, relativamente ao sector a que respeitam, manter um serviço de assistência técnica, organizar um sistema de informação,

promover a normalização e a qualidade dos produtos e a conveniente tecnologia dos processos de fabrico, bem como, de um modo geral, estudar as perspetivas de evolução do sector;

- A celebração de contratos de consórcio e de associação em participação, nos termos da legislação em vigor, sempre que as contribuições realizadas no âmbito dos mesmos visem o desenvolvimento direto de atividades produtivas, com exceção de atividades de natureza imobiliária.

Os benefícios acima previstos só poderão ser concedidos se relativamente às operações de incorporação e cisão atrás referidas, o ramo de atividade transmitido seja constituído por um conjunto de elementos que constituam, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, o qual pode compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento.

Os benefícios são concedidos por despacho do Ministro das Finanças, precedido de informação da Autoridade Tributária e Aduaneira, a requerimento das empresas interessadas.

Nos casos em que as operações de reestruturação ou cooperação precedam o despacho do Ministro das Finanças, as empresas interessadas poderão solicitar o reembolso dos impostos, emolumentos e outros encargos legais que comprovadamente tenham suportado, no prazo de três meses a contar da data de notificação do referido despacho.

7. Recuperação de empresas

7.1. Adquirentes de empresas em situação económica difícil - Regime especial de dedução de prejuízos fiscais

O Decreto-Lei n.º 14/98, de 28 de janeiro, criou um regime especial de dedução de prejuízos fiscais no quadro dos contratos de consolidação financeira e reestruturação empresarial, aplicável aos adquirentes de empresas em situação económica difícil no âmbito de processos aprovados pelo Gabinete de Coordenação para a Recuperação de Empresas (GACRE). Este regime, é igualmente aplicável aos processos aprovados pelo IAPMEI no âmbito do Sistema de Incentivos à Revitalização e Modernização do Tecido Empresarial (SIRME).

De acordo com esse regime as sociedades adquirentes do capital de uma sociedade em situação económica difícil poderão solicitar ao Ministro das Finanças autorização para deduzir ao respetivo lucro tributável, os prejuízos fiscais da sociedade adquirida verificados nos cinco exercícios anteriores ao início da aplicação do regime e ainda não deduzidos, na proporção da sua participação no capital social, dentro do prazo de duração do contrato de consolidação financeira e reestruturação empresarial ou da garantia do Estado, desde que não ultrapasse o período referido no art.º 52.º do Código do IRC, contado do exercício a que os prejuízos se reportam, nos seguintes termos:

a) O montante dos prejuízos a deduzir em cada exercício não pode ultrapassar 60% do lucro tributável da sociedade adquirente;

b) A percentagem de participação a utilizar para o cálculo do valor dos prejuízos a deduzir pela sociedade adquirente é a mais reduzida das verificadas durante os exercícios abrangidos pelo regime especial;
c) Até ao fim do quinto exercício seguinte ao da dedução dos prejuízos, a sociedade adquirente deve proceder à sua integração no lucro tributável, exceto se, antes de decorrido esse prazo se deixar de verificar alguma das condições de aplicação do regime, caso em que a integração dos prejuízos deduzidos ao abrigo do regime especial deve ser efetuada no lucro tributável do exercício em que esta situação ocorrer.

Os prejuízos fiscais que não forem deduzidos pela sociedade adquirente podem ser deduzidos pela sociedade adquirida.

A autorização para a aplicação deste regime especial só poderá ser concedida quando se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos:

a) A sociedade adquirente detenha diretamente 50%, ou mais, do capital social da sociedade em situação económica difícil e essa participação lhe confira a maioria dos direitos de voto;
b) A sociedade adquirida seja abrangida por um projeto de consolidação financeira e reestruturação empresarial aprovado pelo GACRE e em que a sociedade adquirente assuma perante a sociedade adquirida responsabilidades no domínio do esforço da capacidade de gestão, no de apoio financeiro ou em qualquer dos outros previstos no projeto;
c) Ambas as sociedades possuam sede e direção efetiva em território português;
d) A totalidade dos rendimentos das sociedades esteja sujeita ao regime geral de tributação em IRC.

7.2. Insolvência e recuperação de empresas

Nos termos dos art.os 268º e seguintes do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março), as mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens da empresa devedora e da cessão de bens aos credores, estão isentas de IRS ou de IRC, não sendo assim consideradas para determinação da matéria coletável do devedor.

Também as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamento ou plano de recuperação não concorrem para a formação da matéria coletável da empresa devedora.

Por sua vez, o valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRS e de IRC.

Estão isentos de imposto do selo os seguintes atos, desde que previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente:

a) As modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos créditos sobre a insolvência;

b) Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações de capital;
c) A constituição de nova sociedade ou sociedades;
d) A dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores;
e) A realização de operações de financiamento, o trespasse ou a cessão de exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do ativo da empresa, bem como a locação de bens;
f) A emissão de letras ou livranças.

Por outro lado, estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as seguintes transmissões, integradas em qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação:

a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;
b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;
c) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores.

Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

8. Sistema financeiro e mercado de capitais

8.1 Organismos de investimento coletivo (OIC)

O regime de tributação dos OIC (art.º 22.º do EBF) aplica-se aos *fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliári*o, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional[102].

Os OIC são tributados em IRC, sendo o seu lucro tributável apurado com base nas normas contabilísticas que lhes sejam aplicáveis, sendo dele excluídos:

a) Os rendimentos de capitais, prediais e mais-valias, referidos, respetivamente, nos art.os 5º, 8º e 10º do Código do IRS (salvo quando tais rendimentos provenham de entidades com residência ou domicílio em territórios sujeitos a regime fiscal privilegiado) e os gastos diretamente ligados a esses rendimentos;
b) Os gastos referidos no art.º 23º-A do Código do IRC (veja-se atrás II.2.3.1.1.11.);
c) Os rendimentos e gastos relativos a comissões de gestão e outras comissões que revertam a favor dos OIC.

Sobre a matéria coletável correspondente a esse lucro tributável, eventualmente deduzido, nos termos gerais previstos na lei, dos prejuízos fiscais apurados em anos

[102] Orientação administrativa sobre este regime, incluindo as regras sobre a transição do que vigorava anteriormente, pode ver-se na Circular nº 6/2015, de 17 de junho de 2015, da Autoridade Tributária e Aduaneira.

anteriores, aplica-se a taxa geral do IRC, mas há lugar a isenção de derrama municipal e de derrama estadual.
As entidades abrangidas pelo regime de tributação dos OIC estão sujeitas às taxas de tributação autónoma nos termos gerais previstos no Código do IRC, Os rendimentos obtidos estão, porém, dispensados de retenção na fonte, não havendo também lugar a pagamentos por conta e a pagamentos especiais por conta.
As entidades gestoras dos fundos e sociedades atrás referidos são solidariamente responsáveis pelas dívidas de imposto dos fundos e sociedades cuja gestão lhes caiba.

Os *rendimentos de unidades de participação ou participações sociais* em entidades a que se aplique este regime são tributados em IRS ou IRC, nos seguintes termos (art.º 22º-A do EBF):

a) Quando *auferidos por sujeitos passivos residentes em território português ou imputáveis a estabelecimento estável situado neste território*:
   i) No caso de rendimentos distribuídos, por retenção na fonte:
      - à taxa de 28 % (nº 1 do art.º 71º do Código do IRS), quando os titulares sejam sujeitos passivos de IRS, tendo a retenção caráter definitivo quando os rendimentos sejam obtidos fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola[103];
      - à taxa de 25 % (nº 4 do art.º 94º do Código do IRC), quando os titulares sejam sujeitos passivos de IRC, tendo a retenção a natureza de imposto por conta, exceto quando o titular beneficie de isenção de IRC que exclua os rendimentos de capitais, caso em que tem caráter definitivo;
   ii) No caso de rendimentos decorrentes de resgate de unidades de participação auferidos por sujeitos passivos de IRS fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, ou que sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado neste território, por retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 28 % (nº 1 do art.º 72º do Código do IRS);
   iii) Nos restantes casos, nomeadamente quando se trate de outras mais-valias relativas a unidades de participação, bem como de mais-valias de participações sociais em sociedades de investimento, a tributação efetua-se nos termos previstos nos Códigos do IRS ou do IRC
b) Quando *auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português que não possuam neste território estabelecimento estável ao qual esses rendimentos sejam imputáveis*:
   i) No caso de rendimentos de unidades de participação em fundos de investimento imobiliário e de participações sociais em sociedades de investimento imobiliário, por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 10 %, quando se trate de rendimentos distribuídos ou decorrentes de

[103] Nestes casos não se encontra prejudicada a opção pelo englobamento nos termos legais aplicáveis, tendo então a retenção na fonte a natureza de imposto por conta.

operações de resgate de unidades de participação, ou, autonomamente, à taxa de 10 %, nas restantes situações;

ii) No caso de rendimentos de unidades de participação em fundos de investimento mobiliário ou de participações sociais em sociedades de investimento mobiliário a que se aplique este regime, incluindo as mais-valias que resultem do respetivo resgate ou liquidação, os mesmos estão isentos de IRS ou de IRC.

O disposto na alínea b) não é aplicável, sendo então os rendimentos tributados nos termos da alínea a), quando:

- Os titulares sejam residentes em território sujeitos a um regime claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria governamental, caso em que os rendimentos são tributados:
  - i) Por retenção na fonte a título definitivo à taxa prevista no n.º 12 do art.º 71º do Código do IRS ou na alínea i) do n.º 4 do art.º 87º do Código do IRC, consoante o caso, tratando-se de rendimentos distribuídos ou decorrentes do resgate de unidades de participação;
  - ii) Nos restantes casos, nos termos previstos no Código do IRS ou no Código do IRC;
- Os rendimentos sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, caso em que, exceto quando seja identificado o beneficiário efetivo, os rendimentos são tributados por retenção na fonte a título definitivo à taxa prevista no n.º 12 do art.º 71º do Código do IRS ou na alínea h) do n.º 4 do art.º 87º do Código do IRC, consoante o caso;
- Os titulares sejam entidades não residentes que sejam detidas, direta ou indiretamente, em mais de 25 % por entidades ou pessoas singulares residentes em território português, exceto quando essa entidade seja residente noutro Estado membro da UE, num Estado membro do EEE que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE, ou num Estado com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor convenção para eliminar a dupla tributação que preveja a troca de informações, caso em que os rendimentos são tributados nos termos previstos no Código do IRS ou no Código do IRC;

A lei disciplina o modo como se faz prova da qualidade de não residente para efeitos de aplicação deste regime e as consequências da falta dessa prova.

A alteração feita ao regime dos OIC pelo Decreto-Lei nº 7/2015, de 13 de janeiro (com entrada em vigor em 1 de julho de 2015), abrange também o imposto do selo, tendo sido criada a verba 29 da respetiva Tabela, que sujeita a este imposto o valor líquido global dos OIC abrangidos por este regime, sendo as taxas aplicáveis de 0,0025 % quanto aos OIC que invistam exclusivamente em instrumentos do mercado monetário e depósitos e de 0,0125 % para os demais OIC. A liquidação deste

imposto cabe às sociedades gestoras dos fundos e às sociedades de investimento, devendo ser feita trimestralmente nos termos da lei.
Cabe ainda referir o alargamento da exclusão de tributação das transmissões gratuitas aos valores aplicados em sociedades de investimentos mobiliário e imobiliário.
É ainda de referir que são reduzidas para metade as taxas de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis aplicáveis aos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional (art.º 49º do EBF).

Sobre *fundos de capital de risco* e *fundos de investimento imobiliário em recursos florestais* veja-se os pontos seguintes.
Sobre fundos e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional veja-se art.os 102.º e seguintes da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

8.2. Fundos de capital de risco

Ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos pelos fundos de capital de risco (FCR), que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional (art.º 23.º do EBF).
Os rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos de capital de risco, pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, quer seja por distribuição ou mediante operação de resgate, são sujeitos a retenção na fonte de IRS ou de IRC, à taxa de 10%, exceto quando os titulares dos rendimentos sejam entidades isentas quanto aos rendimentos de capitais ou entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português ao qual os rendimentos sejam imputáveis, excluindo:

a) As entidades que sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças;
b) As entidades não residentes detidas, direta ou indiretamente, em mais de 25% por entidades residentes.

A retenção na fonte a que se refere o número anterior tem carácter definitivo sempre que os titulares sejam entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português ou sujeitos passivos de IRS residentes que obtêm os rendimentos fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, podendo estes, porém, optar pelo englobamento para efeitos desse imposto, caso em que o imposto retido tem a natureza de imposto por conta.
Os titulares de rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de capital de risco (FCR) quando englobem esses rendimentos têm direito a deduzir 50% dos rendimentos previstos no art.º 40.º-A do Código do IRS que lhes forem distribuídos, nas condições aí previstas.
O saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação de unidades de participação em fundos de capital de risco é tributado à taxa de 10%

quando os titulares sejam entidades não residentes a que não seja aplicável a isenção prevista no artigo 27º do EBF (veja-se adiante 8.4.) ou sujeitos passivos de IRS residentes em território português que obtêm os rendimentos fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola e não optem pelo respetivo englobamento.

8.3. Fundos de investimento imobiliário em recursos florestais

De acordo com o artº 24.º do EBF, ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, desde que pelo menos 75% dos seus ativos estejam afetos à exploração de recursos florestais e desde que a mesma esteja submetida a planos de gestão florestal aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor ou seja objeto de certificação florestal realizada por entidade legalmente acreditada.

Os rendimentos respeitantes a unidades de participação nestes fundos de investimento, pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, quer seja por distribuição ou mediante operação de resgate, são sujeitos a retenção na fonte de IRS ou de IRC, à taxa de 10%, exceto quando os titulares dos rendimentos sejam entidades isentas quanto aos rendimentos de capitais ou entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português ao qual os rendimentos sejam imputáveis, excluindo:

a) As entidades que sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada pelo Ministro das Finanças;
b) As entidades não residentes detidas, direta ou indiretamente, em mais de 25% por entidades residentes.

Essa retenção na fonte tem carácter definitivo sempre que os titulares sejam entidades não residentes sem estabelecimentos estável em território português ou sujeitos passivos de IRS residentes que obtenham os rendimentos fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, podendo estes, porém, optar pelo englobamento para efeitos desse imposto, caso em que o imposto retido tem a natureza de imposto por conta.

A dispensa de retenção na fonte acima mencionada só se verifica quando os beneficiários dos rendimentos fizerem prova, perante a entidade pagadora, da isenção de que aproveitam ou da qualidade de não residente em território português, até à data em que deve ser efetuada a retenção na fonte, ficando, em caso de omissão da prova, o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei, sendo aplicáveis as normas gerais previstas nos competentes códigos relativas à responsabilidade pelo eventual imposto em falta.

Os titulares de rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos de investimento aqui referidos, quando englobem os rendimentos que lhes sejam distribuídos, têm direito a deduzir 50% dos rendimentos relativos a dividendos, nos termos e condições previstos no artigo 40º-A do Código do IRS.

O saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação de unidades de participação nestes fundos de investimento é tributado à taxa de 10% quando os titulares sejam entidades não residentes a que não seja aplicável a isenção prevista no artigo 27.º do EBF (veja-se a seguir 8.4.) ou sujeitos passivos de IRS residentes em território português que obtenham os rendimentos fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola e não optem pelo respetivo englobamento.

8.4. Mais-valias realizadas por entidades não residentes

Ficam isentas de IRC e de IRS as mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, "warrants" autónomos emitidos por entidades residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa e instrumentos financeiros derivados celebrados em mercados regulamentados de bolsa, por entidades ou pessoas singulares que não tenham domicílio em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual as mesmas sejam imputáveis (art.º 27.º do EBF).

Este benefício não é aplicável:

a) A entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território português que, direta ou indiretamente, sejam detidas em mais de 25% por entidades residentes, exceto quando se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos e condições relativos à sociedade alienante:
   i) Seja residente noutro Estado membro da UE, num Estado membro do EEE que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE ou num Estado com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor convenção para eliminar a dupla tributação que preveja a troca de informações;
   ii) Esteja sujeita e não isenta de um imposto referido no artº 2º da Diretiva 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC desde que a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa geral do IRC;
   iii) Detenha, direta ou direta e indiretamente, uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade objeto de alienação;
   iv) Detenha essa participação de modo ininterrupto durante o ano anterior à alienação;
   v) Não seja parte de uma construção ou série de construções, artificial ou artificiais, com o principal objetivo ou com um dos principais objetivos, de obtenção de uma vantagem fiscal.
b) A entidades ou pessoas singulares não residentes e sem estabelecimento estável em território português que sejam domiciliadas ou residentes em território com regime fiscal claramente mais favorável (cf. Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro);
c) Às mais-valias realizadas por entidades ou pessoas singulares com a transmissão onerosa de ações ou outras participações no capital de sociedades

residentes em território português cujo ativo seja constituído em mais de 50% por bens imobiliários aí situados ou que, sendo sociedades gestoras ou detentoras de participações sociais, se encontrem em relação de domínio, tal como esta é definida no Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras a título de dominantes, com sociedades dominadas, igualmente residentes em território português, cujo ativo seja constituído, em mais de 50%, por bens imobiliários aí situados.

8.5. «*Swaps*» e empréstimos de instituições financeiras não residentes

Os juros decorrentes de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes a instituições de crédito residentes ficam isentos de IRC bem como os ganhos obtidos por aquelas instituições decorrentes de operações de «*swap*» efetuadas com instituições de crédito residentes desde que os seus juros ou ganhos não sejam imputáveis a estabelecimento estável daquelas instituições situado em território português (art.º30.º do EBF).

8.6. Depósitos a prazo feitos por instituições de crédito não residentes

Os juros de depósitos a prazo efetuados em estabelecimentos legalmente autorizados a recebê-los por instituições financeiras não residentes ficam isentos de IRC (art.º 31.º do EBF).

8.7. Operações de reporte

Estão isentos de IRC os ganhos obtidos por instituições financeiras não residentes na realização de operações de reporte de valores mobiliários efetuadas com instituições de crédito residentes, desde que os ganhos não sejam imputáveis a estabelecimento estável daquelas instituições situado em território português (art.º 32º-C do EBF).

Beneficiam de isenção do imposto do selo as operações de reporte de valores mobiliários ou direitos equiparados realizadas em bolsa de valores, bem como o reporte e a alienação fiduciária em garantia realizados pelas instituições financeiras, designadamente por instituições de crédito e sociedades financeiras, com interposição de contrapartes centrais (art.º 32º-D do EBF).

9. Propriedade intelectual

Os rendimentos da propriedade literária, artística e científica, incluindo os rendimentos provenientes da alienação de obras de arte de exemplar único e os rendimentos de obras de divulgação científica e pedagógica, quando auferidos por autores residentes em território português desde que sejam do titular originário, serão englobados para efeitos de IRS em apenas 50% do seu valor líquido de outros benefícios (art.º 58.º do EBF).

Excluem-se deste benefício os rendimentos provenientes de obras escritas sem carácter literário, artístico ou científico, obras de arquitetura e obras publicitárias.

A importância a excluir do englobamento não pode exceder € 10 000.

10. Poupança pessoal

10.1. Fundos de pensões e de poupança-reforma, poupança-educação e poupança-reforma/educação

São isentos de IRC os rendimentos dos fundos de pensões e equiparáveis que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional (n.º 1 do art.º 16.º do EBF)[104].

São isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, os fundos de pensões e equiparáveis constituídos de acordo com a legislação nacional (n.º 2 do art.º 16.º do EBF).

Às contribuições individuais dos participantes e aos reembolsos pagos por fundos de pensões e outros regimes complementares de segurança social, incluindo os disponibilizados por associações mutualistas, que garantam exclusivamente o benefício da reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, incapacidade para o trabalho, desemprego e doença grave são aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras adiante referidas relativas a Planos de Poupança Reforma (PPR) podendo estes benefícios ser cumuláveis com estes desde que, em conjunto, não ultrapassem os limites estabelecidos.

Estas contribuições são dedutíveis à coleta do IRS, nos termos acabados de referir, desde que:

a) Quando pagas e suportadas por terceiros, tenham sido, comprovadamente, tributadas como rendimentos do sujeito passivo;
b) Quando pagas e suportadas pelo sujeito passivo, não constituam encargos inerentes à obtenção de rendimentos da categoria B.

Os rendimentos dos fundos de poupança-reforma, poupança-educação e poupança-reforma/educação que se constituam e operem nos termos da legislação nacional ficam isentos de IRC (art.º 21.º do EBF).

São dedutíveis à coleta do IRS 20% dos montantes aplicados, no respetivo ano, por sujeito passivo não casado ou por cada um dos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, em planos de poupança reforma, tendo como limite máximo:

a) € 400 por sujeito passivo com idade inferior a 35 anos;
b) € 350 por sujeito passivo com idade compreendida entre os 35 e os 50 anos;

---

[104] São também isentos de IRC os rendimentos dos fundos de pensões que se constituam, operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos (nº 7 do artº 16º do EBF):

a) Garantam exclusivamente o pagamento de prestações de reforma por velhice ou invalidez, sobrevivência, pré-reforma ou reforma antecipada, benefícios de saúde pós-emprego e, quando complementares e acessórios destas prestações, a atribuição de subsídios por morte;
b) Sejam geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Diretiva nº 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de junho;
c) O fundo se pensões seja o beneficiário efetivo dos rendimentos;
d) Tratando-se de lucros distribuídos, as correspondentes partes sociais sejam detidas, de modo ininterrupto, há pelo menos um ano.

Para que a isenção seja aplicável imediatamente há que fazer prova, nos termos da lei, da verificação dos requisitos enunciados nas alíneas a), b) e c).

c) € 300 por sujeito passivo com idade superior a 50 anos.

Os benefícios fiscais acima indicados são também aplicáveis às entregas efetuadas pelas entidades empregadoras em nome e em favor dos seus trabalhadores. A idade a tomar em consideração é referida à data de 1 de Janeiro do ano em que se efetuar a dedução. O benefício da dedução à coleta de IRS não se aplica aos valores aplicados após a data de passagem à reforma.

O reembolso dos certificados de FPR, mesmo nos casos de reembolso por morte, está sujeito a IRS nos termos seguintes: de acordo com as regras aplicáveis aos rendimentos da categoria H, incluindo as relativas a retenções na fonte, quando a sua perceção ocorra sob a forma de prestações regulares e periódicas; e de acordo com as regras da categoria E do IRS, incluindo as relativas a retenções na fonte, em caso de reembolso parcial ou total, fazendo-se a tributação autonomamente sobre dois quintos do rendimento à taxa de 20%.

A Portaria n.º 1452/2002, de 11 de novembro, fixou o valor de reembolso dos PPE e PPR/E no caso do participante ou qualquer membro do seu agregado familiar frequentar ou ingressar em curso do ensino profissional ou do ensino superior, quando gerador de despesas no ano respetivo. Assim, esse reembolso só pode ser efetuado uma vez em cada ano e tem os seguintes limites anuais, por educando:

- € 2500, em caso de inscrição ou frequência de curso situado no continente ou nas regiões autónomas para os educandos com residência habitual, respetivamente, no continente ou na mesma região autónoma em que se situa o estabelecimento de ensino;
- € 3750, quando, estando o estabelecimento situado em Portugal, não se verifique o mencionado acima;
- € 5000, quando o estabelecimento de ensino se situe no estrangeiro.

10.2. Regime público de capitalização

São dedutíveis à coleta do IRS 20 % dos valores aplicados por sujeito passivo não casado ou por cada um dos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, em contas individuais geridas em regime público de capitalização, tendo como limite máximo (art.º 17º do EBF):

a) € 400 por sujeito passivo com idade inferior a 35 anos;
b) € 350 por sujeito passivo com idade superior a 35 anos.

Às importâncias pagas no âmbito do regime público de capitalização sob a forma de renda vitalícia ou resgate do capital acumulado é aplicável o regime previsto para os planos de poupança-reforma.

10.3. Contribuições das entidades patronais para regimes de segurança social

São isentas de IRS, no ano em que as correspondentes importâncias sejam despendidas pelas entidades patronais com seguros e operações do ramo "Vida", contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares da segurança social [subalínea i) do nº 3) da alínea b) do nº 3 do artº 2º do Código do IRS] quando respeitem a contratos que garantam

exclusivamente o benefício de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, desde que observadas as condições e limites definidos na lei (art.º 18º, n.º 1, do EBF).
Quando essas contribuições não constituindo direitos adquiridos e individualizados dos respetivos beneficiários sejam por estes objeto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade, beneficia de isenção um terço do montante pago ou colocado à disposição, com o limite de € 11 704,70 (art.º 18º, n.º 3, do EBF).

10.4. Conta poupança-reformados

Beneficiam de isenção de IRS os juros das contas poupança-reformados constituídas nos termos legais aplicáveis, na parte cujo saldo não ultrapasse € 10 500 (art.º 20º do EBF).

10.5. Poupança de longo prazo

De acordo com o art.º 20º-A do EBF, os rendimentos obtidos por sujeitos passivos de IRS e derivados de remuneração de depósitos ou de quaisquer aplicações em instituições financeiras ou de títulos da dívida pública podem beneficiar do regime previsto no n.º 3 do art.º 5º do Código do IRS (exclusão da tributação de um quinto ou de três quintos do rendimento, conforme, respetivamente, o seu resgate ou qualquer forma de levantamento ocorra após 5 ou 8 anos de vigência do contrato), desde que tenha sido contratualmente fixado que:

a) O capital investido fique imobilizado por um período mínimo de 5 anos;
b) O vencimento da remuneração ocorra no final do período contratualizado.

10.6. Planos de poupança em ações (PPA)

O regime fiscal dos planos de poupança em ações é o seguinte (art.º 26.º do EBF):

a) Ficam isentos de IRC os rendimentos dos FPA que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional;
b) A diferença, quando positiva, entre o valor devido aquando do encerramento dos PPA e as importâncias entregues pelo subscritor está sujeita a retenção na fonte à taxa liberatória de 21,5 %, sem prejuízo da possibilidade de englobamento, por opção do sujeito passivo, caso em que o imposto retido tem a natureza de pagamento por conta.

11. Zonas francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria (Açores)

O regime fiscal destas zonas francas tem sofrido várias vicissitudes, de que se destaca a revogação de parte substancial do mesmo a partir de 1 de Janeiro de 2012.
No entanto, continuam isentos de IRC os juros de empréstimos contraídos por entidades instaladas nas zonas francas, desde que o produto desses empréstimos se destine à realização de investimentos e ao normal funcionamento das mutuárias, no âmbito da zona franca, e desde que os mutuantes sejam não residentes no restante território português, excetuados os respetivos estabelecimentos estáveis nele situados (art.º 33º, n.º 4, do EBF).
São ainda isentos de IRS ou de IRC, em determinadas condições, e conforme os casos, os rendimentos resultantes da propriedade industrial, os rendimentos das

prestações de serviços auferidos por entidades não residentes, os rendimentos pagos pelas sociedades e sucursais de «*trust off-shore*» instaladas nas zonas francas a utentes dos seus serviços (desde que sejam entidades instaladas na zona franca ou residentes fora do território português) e os tripulantes dos navios registados no Registo Internacional de Navios criado e regulamentado no âmbito de cada uma das referidas zonas francas (art.º 33º, n.os 5, 7 e 8, do EBF).

Das isenções atrás estabelecidas estão excluídos (art.º 33º, nº 10, do EBF):

- Os rendimentos obtidos em território português, excetuadas as zonas francas, previstos no art.º 18.º do CIRS e nos n.os 3 e seguintes do art.º 4º do CIRC, os resultantes de valores mobiliários representativos da dívida pública nacional e dos valores mobiliários emitidos pelas regiões autónomas, pelas autarquias locais, por institutos ou fundos públicos e os resultantes de quaisquer outros valores mobiliários que venham a ser classificados como fundos públicos;
- Todos os rendimentos decorrentes da prestação de serviços a pessoas singulares ou coletivas residentes em território português, bem como a estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, localizados nesse território, exceto tratando-se de entidades instaladas nas zonas francas.

Beneficiam da isenção de imposto do selo os documentos, livros, papéis, contratos, operações e atos e produtos previstos na Tabela Geral do Imposto do Selo respeitantes a entidades licenciadas nas zonas francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria, nos Açores, bem como as empresas concessionárias da exploração das mesmas zonas francas, salvo quando tenham por intervenientes ou destinatárias entidades residentes no território nacional, excetuadas as zonas francas ou estabelecimentos estáveis de entidades não residentes que naquele se situem (art.º 33º, n.º 11, do EBF).

Em especial, o regime fiscal aplicável na *zona franca da Madeira* tem também sido objeto de uma evolução no sentido de uma maior restrição quer do seu âmbito quer dos benefícios aplicáveis, onde é visível a influência das regras comunitárias relativas a ajudas de Estado e a preocupação de dar resposta ao Código de Conduta da União Europeia em matéria de concorrência fiscal prejudicial.

Assim, em especial, tem sido afastada a aplicação de benefícios fiscais a todas as atividades de intermediação financeira, de seguros e das instituições auxiliares de intermediação financeira e de seguros bem como a todas as atividades do tipo "serviços intra grupo" (designadamente centros de coordenação, de tesouraria e de distribuição).

Nessa linha se insere o regime aplicável às entidades licenciadas entre 1 de janeiro de 2007 e 31 de dezembro de 2014 (art.º 36º do EBF) a que se seguiu o regime atualmente em vigor, constante do art..º36º-A do mesmo EBF, introduzido pela Lei n.º 64/2015, de 1 de julho.

Assim, os rendimentos das entidades licenciadas abaixo indicadas para operar na Zona Franca da Madeira a partir de 1 de janeiros de 2015 e até 31 de dezembro de 2020 são tributados em IRC, até 31 de dezembro de 2027, à taxa de 5 %:

a) Entidades licenciadas no âmbito da zona franca industrial relativamente aos rendimentos derivados do exercício de atividades de natureza industrial, nos termos indicados na lei, e bem assim das atividades acessórias ou complementares daquelas;
b) Entidades licenciadas que prossigam a atividade de transportes marítimos e aéreos relativamente aos rendimentos derivados dessa atividade, excetuados os rendimentos derivados do transporte de passageiros ou de carga entre portos nacionais;
c) Entidades referidas na alínea a) relativamente aos rendimentos derivados das atividades exercidas na zona franca não abrangidas por essa alínea e restantes entidades não mencionadas nas alíneas anteriores relativamente aos rendimentos das suas atividades compreendidas no âmbito institucional da zona franca, desde que, em ambos os casos, respeitem a operações realizadas com entidades instaladas na zona franca ou com não residentes em território português, excetuados os estabelecimentos estáveis aí situados e fora da zona franca.

O regime é apenas aplicável aos rendimentos das entidades que cumpram os requisitos de criação de postos de trabalho (um a cinco postos nos primeiros seis meses de atividade) e de realização de um investimento mínimo de € 75 000 na aquisição de ativos fixos tangíveis ou intangíveis nos dois primeiros anos de atividade, exceto quando o número de postos de trabalho criados nos seis primeiros meses de atividade seja superior a cinco.

Vigoram, no entanto, limites máximos nos seguintes termos:

a) Os benefícios fiscais anuais não podem exceder 20,1% do valor acrescentado bruto obtido anualmente, ou 30,1 % dos custos anuais de mão de obra incorridos ou 15,1 % do volume anual de negócios;
b) A taxa reduzida não pode ser aplicada a montantes de matéria coletável superior aos seguintes valores (sendo o número de postos de trabalho os mantidos em cada exercício):
   - € 2,73 milhões pela criação de um a dois postos de trabalho;
   - € 3,55 milhões pela criação de três a cinco postos de trabalho;
   - € 21,87 milhões pela criação de seis a 30 postos de trabalho;
   - € 35,54 milhões pela criação de 31 a 50 postos de trabalho;
   - € 54,68 milhões pela criação de 51 a 100 postos de trabalho;
   - € 205,50 milhões pela criação mais de 100 postos de trabalho.

As entidades licenciadas para operar na zona franca industrial podem ainda beneficiar de uma dedução de 50% à coleta do IRC desde que preencham, pelo menos duas das seguintes condições:

- Contribuam para a modernização da economia regional;
- Contribuam para a diversificação da economia regional;
- Promovam a contratação de recursos humanos altamente qualificados;
- Contribuam para a melhoria das condições ambientais;

- Criem pelo menos, 15 postos de trabalho e os mantenham durante um período mínimo de cinco anos.

As entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 1 de janeiro de 2015 e até 31 de dezembro de 2020 podem, designadamente, exercer as atividades económicas especificamente indicadas na lei, estando excluídas do regime de benefícios certas entidades aí também indicadas.

Os rendimentos das entidades licenciadas cuja atividade principal consista na gestão de participações sociais de natureza não financeira, são também tributados à taxa de 5% até 31 de dezembro de 2027 com os limites em termos de benefícios fiscais anuais atrás indicados.

Os sócios ou acionistas das sociedades licenciadas que beneficiem do regime que vem sendo mencionado gozam de isenção de IRS ou de IRC, até 31 de dezembro de 2027, relativamente:

a) Aos lucros colocados à sua disposição por essas sociedades, incluindo a amortização de partes sociais sem redução de capital, na proporção da soma da parte do resultado líquido do período correspondente, acrescido do valor líquido das variações patrimoniais não refletidas nesse resultado, determinado para efeitos de IRC, que beneficie da taxa reduzida de 5 % aplicável neste regime e da parte daquele resultado que, não beneficiando dessa taxa, derive de rendimentos obtidos fora do território português, exceto dos resultantes de operações com entidades residentes ou domiciliadas em territórios com regime de tributação privilegiada;
b) Aos rendimentos provenientes de juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital por si feitos à sociedade ou devidos pelo facto de não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição.

Não gozam desta isenção os sócios ou acionistas residentes em território português, com exceção dos que o sejam de sociedades instaladas na zona franca industrial e das sociedades licenciadas para o exercício da atividade de transportes marítimos e aéreos, nem os sócios ou acionistas residentes ou domiciliados em territórios com regime de tributação privilegiada;

Nos termos também do art.º 36º-A do EBF, os benefícios concedidos às entidades aí referidas, em imposto do selo, imposto municipal sobre imóveis, imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, derramas regional e municipal e taxas, ficam sujeitos à limitação de 80 % relativamente a cada um destes tributos e a cada ato ou período a eles sujeitos. Às restantes situações não referidas no mesmo artigo são aplicáveis, nos termos da legislação respetiva, os demais benefícios fiscais e condicionalismos vigentes na Zona Franca da Madeira.

As entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira ficam sujeitas ao pagamento especial por conta e às tributações autónomas apenas na proporção da taxa de IRC aplicável, exceto quanto às tributações autónomas previstas nos n.os 1 e 8 do art.º 88º do Código do IRC.

Os benefícios fiscais previstos no regime em vigor não são cumuláveis com outros benefícios da mesma natureza previstos no âmbito de quaisquer regimes locais, regionais ou nacionais, podendo, porém, deles também beneficiar, a partir de 1 de Janeiro de 2015, as entidades licenciadas de 2007 a 2014, desde que preencham os requisitos previstos no novo regime.

12. Cooperativas[105]

Estão isentas de IRC, com exceção dos resultados provenientes de operações com terceiros e de atividades alheias aos próprios fins (art.º 66º-A do EBF):

a) As cooperativas agrícolas;
b) As cooperativas culturais;
c) As cooperativas de consumo;
d) As cooperativas de habitação e construção;
e) As cooperativas de solidariedade social.

Estão ainda isentas de IRC as cooperativas dos demais ramos do sector cooperativo desde que, cumulativamente:

a) 75% das pessoas que nelas aufiram rendimentos do trabalho sejam membros da cooperativa;
b) 75% dos membros da cooperativa nela prestem serviço efetivo.

Nas cooperativas mistas do ramo de ensino não entram para o cômputo previsto nesta alínea b) os alunos e respetivos encarregados de educação.

Não estão abrangidos pelas isenções de IRC os rendimentos sujeitos a este imposto por retenção na fonte, a qual terá carácter definitivo no caso da cooperativa não ter outros rendimentos sujeitos a imposto, aplicando-se as taxas que lhe correspondam.

As cooperativas isentas podem renunciar à isenção com efeitos a partir do exercício seguinte ao da manifestação da renúncia, aplicando-se então o regime geral do IRC durante, pelo menos, cinco exercícios.

São isentos de IRC:

a) Os apoios e subsídios financeiros ou de qualquer outra natureza atribuídos pelo Estado, nos termos da lei, às cooperativas de primeiro grau, de grau superior ou às régies cooperativas como compensação pelo exercício de funções de interesse e utilidade públicas delegadas pelo Estado;
b) Os rendimentos resultantes de quotas pagas pelas cooperativas associadas e cooperativas de grau superior.

---

[105] No tocante ao regime fiscal das cooperativas é também de referir a taxa reduzida de IVA, que é aplicável:

a) Nas empreitadas de construção de imóveis e nos contratos de prestação de serviços inerentes à construção cujos promotores sejam cooperativas de habitação e construção, incluindo as realizadas pelas uniões de cooperativas de habitação e construção económica às cooperativas suas associadas no âmbito do exercício das suas atividades estatutárias, desde que as habitações se integrem no âmbito da política social de habitação, designadamente quando respeitem o conceito e os parâmetros de habitação a custos controlados, para este efeito majorados em 20%, desde que certificados pelo INH (verba 2.25 da lista I);
b) Nas empreitadas de conservação, reparação e beneficiação dos prédios ou parte dos prédios urbanos habitacionais, propriedade de cooperativas de habitação e construção, cedidos aos seus membros em regime de propriedade coletiva, qualquer que seja a respetiva modalidade (verba 2.26 da lista I).

As despesas realizadas pelas cooperativas em aplicação da reserva para educação e formação cooperativas, com observância do Código Cooperativo, poderão ser consideradas como gasto para efeitos de determinação do lucro tributável de IRC, no exercício em que sejam suportadas, em 120% do respetivo total.
Em matéria de impostos sobre o património é de referir que:

a) As cooperativas estão isentas de imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis e de imposto municipal sobre imóveis relativamente a imóveis destinados à sede e ao exercício das atividades que constituam o respetivo objeto social;
b) Aos prédios ou parte de prédios urbanos habitacionais, propriedade de cooperativas de habitação e construção e por estas cedidos aos seus membros em regime de propriedade coletiva, qualquer que seja a respetiva modalidade, desde que destinados à habitação própria e permanente destes, aplica-se o disposto no art.º 46.º do EBF (veja-se atrás III.1.2.).

No tocante ao imposto do selo, as cooperativas são isentas deste imposto sobre os atos, contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões gratuitas de bens, quando este imposto constitua seu encargo;
Os benefícios enumerados são aplicáveis às cooperativas de primeiro grau, de grau superior e às *régies* cooperativas, desde que constituídas, registadas e funcionando nos termos do Código Cooperativo e demais legislação aplicável (art.º 66º- A do EBF).

13. Associativismo - associações e confederações[106]

As pessoas coletivas públicas de tipo associativo, criadas por lei, para assegurar a disciplina e representação do exercício de profissões liberais e as confederações e associações patronais e sindicais, ficam isentas de IRC, exceto quanto aos rendimentos comerciais, industriais e agrícolas e de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS (n.º 1 do art.º 55.º do EBF).
Ficam, no entanto, isentos de IRC os rendimentos obtidos pelas associações sindicais e pelas pessoas coletivas públicas acima indicadas, derivados de ações de formação profissional prestadas nos termos estatutários aos seus associados (n.º 2 do art.º 55.º do EBF).
As associações de pais estão isentas de IRC quanto aos rendimentos derivados da exploração de cantinas escolares e bem assim os outros rendimentos obtidos, exceto os rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS, desde que a totalidade dos seus rendimentos brutos sujeitos e não isentos não exceda o montante de € 7500 (n.os 3 e 4 do art.º 55º do EBF).

[106] Quanto a isenções aplicáveis a instituições particulares de solidariedade social, pessoas coletivas de mera utilidade pública e associações de cultura, recreio e desporto, vejam-se os art.os 10º e 11º do Código do IRC e o art.º 54º do EBF.

14. Benefícios diversos

14.1. Reabilitação urbana[107]

Nos termos do art.º 71º do EBF, são dedutíveis à coleta, em sede de IRS, até ao limite de € 500, 30 % dos encargos suportados pelo proprietário relacionados com a reabilitação de:

a) Imóveis, localizados em "áreas de reabilitação urbana" e recuperados nos termos das respetivas estratégias de reabilitação; ou
b) Imóveis arrendados passíveis de atualização faseada das rendas nos termos dos artigos 27.º e seguintes do Novo Regime de Arrendamento Urbano (NRAU), aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, que sejam objeto de ações de reabilitação.

As mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS residentes em território português são tributadas à taxa autónoma de 5 %, sem prejuízo da opção pelo englobamento, quando sejam inteiramente decorrentes da alienação de imóveis situados em "área de reabilitação urbana"', recuperados nos termos das respetivas estratégias de reabilitação.

Os rendimentos prediais auferidos por sujeitos passivos de IRS residentes em território português são tributados à taxa de 5 %, sem prejuízo da opção pelo englobamento, quando sejam inteiramente decorrentes do arrendamento de:

a) Imóveis situados em 'área de reabilitação urbana', recuperados nos termos das respetivas estratégias de reabilitação;
b) Imóveis arrendados passíveis de atualização faseada das rendas nos termos dos artigos 27º e seguintes do NRAU, que sejam objeto de ações de reabilitação.

De acordo com deliberação da assembleia municipal respetiva:

a) Os prédios urbanos objeto de ações de reabilitação são passíveis de isenção de IMI por um período de cinco anos, a contar do ano, inclusive, da conclusão da mesma reabilitação, podendo ser renovada por um período adicional de cinco anos;
b) São isentas do IMT as aquisições de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, na primeira transmissão onerosa do prédio reabilitado, quando localizado em "área de reabilitação urbana".

Os benefícios relativos a reabilitação urbana acima indicados são aplicáveis aos imóveis objeto dessas ações iniciadas após 1 de janeiro de 2008 e que se encontrem concluídas até 31 de dezembro de 2020.

14.2. Empreendimentos com utilidade turística

Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis, por um período de sete anos, os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística (nº 1 do art.º 47º do EBF). Igual isenção se aplica aos prédios urbanos destinados ao turismo de habitação, por um período de sete anos contado do termo

[107] Importa ainda ter em conta, quando for caso disso, as isenções de IMI e de IMT aplicáveis, nos termos do art.º 45º do EBF, a prédios urbanos objeto de reabilitação urbanística.

das respetivas obras (n.º 3 do art.º 47.º do EBF). Estas isenções são reconhecidas pelo chefe de finanças da área da situação do prédio, a requerimento do interessado.

14.3. Empresas armadoras da marinha mercante nacional

A estas empresas são concedidos os seguintes benefícios fiscais (artigo 51.º do EBF):

- Incidência sobre apenas 30% dos lucros que resultem exclusivamente da atividade de transporte marítimo;
- Isenção de imposto do selo nas operações de financiamento externo para aquisição de navios, contentores e outro equipamento para navios, contratados por empresas armadoras da marinha mercante, ainda que essa contratação seja feita através de instituições financeiras nacionais.

14.4. Entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos

Ficam isentas de IRC, exceto quanto a rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS, as entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos, devidamente licenciadas nos termos legais, durante todo o período correspondente ao licenciamento, relativamente aos resultados que, durante esse período, sejam reinvestidos ou utilizados para a realização dos fins que lhes sejam legalmente atribuídos (art.º 53º do EBF).

14.5. Prédios situados em áreas de localização empresarial

Em relação a prédios situados em áreas de localização empresarial adquiridos ou construídos até 31 de Dezembro de 2016 (art.º 69º do EBF):

a) São isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições de imóveis situados nas áreas de localização empresarial (ALE) efetuadas pelas sociedades gestoras das ALE e pelas empresas que neles se instalarem;
b) São isentos de imposto municipal sobre imóveis pelo período de 10 anos, os prédios situados nas áreas de localização empresarial (ALE) adquiridos ou construídos pelas respetivas sociedades gestoras e pelas empresas que neles se instalarem.

VIII
CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL

Os regimes contributivos do sistema previdencial da segurança social estão atualmente regulados no respetivo Código, aprovado pela Lei nº 110/2009, de 16 de setembro, e são basicamente os seguintes:

- regime dos trabalhadores por conta de outrem;
- regime dos trabalhadores independentes;
- regime do seguro social voluntário.

Esse Código viria a ser regulamentado pelo Decreto-Lei nº 10-A/2011, de 3 de janeiro.

1.Trabalhadores por conta de outrem

1.1. Disposições gerais

Estão abrangidos pelo regime geral dos trabalhadores por conta de outrem, com carater de obrigatoriedade, os trabalhadores que exerçam atividade profissional remunerada ao abrigo de contrato de trabalho e bem assim outros trabalhadores nos termos definidos na lei. Além destes trabalhadores estão abrangidos pelo regime, na qualidade de entidades empregadoras, as pessoas singulares ou coletivas que beneficiem da atividade daqueles.

A base de incidência contributiva (contribuições das entidades empregadoras e quotizações dos trabalhadores) é constituída pela remuneração ilíquida devida em função do exercício da atividade profissional ou decorrente da cessação do contrato de trabalho.

Integram a base de incidência contributiva:

a) A remuneração base, em dinheiro ou em espécie, bem como diuturnidades, comissões ou bónus, prémios de rendimento, de produtividade, de assiduidade, de cobrança, de condução, de economia e outros com carácter de regularidade;
b) A remuneração por trabalho suplementar ou por trabalho noturno;
c) A remuneração correspondente ao período de férias a que o trabalhador tenha direito, bem como os subsídios de Natal, de férias, de Páscoa ou outros de natureza análoga;
d) Os subsídios por penosidade, perigo ou outras condições especiais de prestação do trabalho bem como os subsídios por isenção do horário de trabalho ou situações equiparadas;
e) Os subsídios de residência, de renda de casa e outros de natureza análoga que tenham caráter de regularidade;
f) Os valores dos subsídios de refeição, em dinheiro ou em títulos de refeição, bem como as importâncias atribuídas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte e outras equivalentes, os abonos para falhas e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio ao serviço da entidade empregadora;
g) As despesas resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador de viatura automóvel que gere encargos para a entidade empregadora, nos termos

definidos na lei, sendo nesse caso o valor sujeito a incidência contributiva o correspondente a 0,75 % do custo de aquisição da viatura;

h) Os valores efetivamente devidos a título de despesas de representação desde que se encontrem pré-determinados e dos quais não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício;
i) As gratificações, pelo valor total atribuído, devidas por força do contrato ou das normas que o regem, ainda que a sua atribuição esteja condicionada aos bons serviços dos trabalhadores, bem como as que, pela sua importância e carácter regular e permanente, devam, segundo os usos, considerar-se como elemento integrante da remuneração;
j) Os montantes atribuídos aos trabalhadores a título de participação nos lucros da empresa, desde que ao trabalhador não esteja assegurado pelo contrato uma remuneração certa, variável ou mista adequada ao seu trabalho[108];
k) As despesas de transporte, pecuniárias ou não, suportadas pela entidade empregadora para custear as deslocações em benefício dos trabalhadores, na medida em que estas não se traduzam na utilização do meio de transporte disponibilizado pela entidade empregadora ou em que excedam o valor do passe social ou, na inexistência deste, o que resultaria da utilização de transportes coletivos, desde que quer a disponibilização daquele quer a atribuição destas tenha caráter geral;
l) Os valores correspondentes às retribuições a cujo recebimento os trabalhadores não tenham direito em consequência de ação disciplinar;
m) A compensação por cessação do contrato de trabalho por acordo apenas nas situações com direito a prestações de desemprego;
n) Os valores despendidos obrigatória ou facultativamente pela entidade empregadora com aplicações financeiras, a favor dos trabalhadores, designadamente seguros do ramo "Vida", fundos de pensões e planos de poupança reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, quando sejam objeto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade ou em qualquer caso de recebimento de capital antes da passagem à situação de pensionista, ou fora dos condicionalismos legalmente definidos[108];
o) As prestações relacionadas com o desempenho obtido pela empresa quando, quer no respetivo título atributivo quer pela sua atribuição regular e permanente, revistam carácter estável independentemente da variabilidade do seu montante[108];
p) O valor mensal atribuído pela entidade patronal ao trabalhador em "vales de transportes públicos coletivos";

[108] A aplicação desta alínea foi suspensa até ser publicada regulamentação – art.os 4º e 6º da Lei nº 110/2009, de 16 de setembro, na redação que lhes foi dada pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro.

q) As demais prestações que sejam atribuídas ao trabalhador, com carácter de regularidade[109], em dinheiro ou em espécie, direta ou indiretamente como contrapartida da prestação de trabalho.

As prestações a que se referem as alíneas f), l), m) e p) supra estão sujeitas a incidência contributiva nos mesmos termos previstos no Código do IRS (veja-se atrás II.1.1.1). No entanto, os limites aí previstos podem ser acrescidos até 50 % nos casos referidos acima nas alíneas f) – exceto relativamente a subsídios de refeição – e m), desde que o acréscimo resulte de aplicação, de forma geral por parte da entidade empregadora, de instrumento de regulação coletiva do trabalho.

Não integram a base de incidência contributiva, designadamente:

a) Os valores compensatórios pela não concessão de férias ou de dias de folga;
b) As importâncias atribuídas a título de complemento de prestações do regime geral da segurança social;
c) Os subsídios concedidos a trabalhadores pela compensação de encargos familiares, nomeadamente os relativos à frequência de creches, jardins de infância, estabelecimentos de educação, lares de idosos e outros serviços ou estabelecimentos de apoio social;
d) Os subsídios eventuais destinados ao pagamento de despesas com assistência médica e medicamentosa do trabalhador e seus familiares;
e) Os valores correspondentes a subsídios de férias, de Natal e outros análogos relativos a bases de incidência convencionais;
f) Os valores das refeições tomadas pelos trabalhadores em refeitórios das respetivas entidades empregadora;
g) As importâncias atribuídas ao trabalhador a título de indemnização, por força de declaração judicial da ilicitude de despedimento;
h) A compensação por cessação do contrato de trabalho no caso de despedimento coletivo, por extinção do posto de trabalho, por inadaptação, por não concessão de aviso prévio, por caducidade e por resolução por parte do trabalhador;
i) A indeminização paga ao trabalhador pela cessação, antes de findo o prazo convencional, do contrato de trabalho a prazo;
j) As importâncias referentes ao desconto concedido aos trabalhadores na aquisição de ações da própria entidade empregadora ou de sociedades dos grupos empresariais da entidade empregadora.

As taxas contributivas a pagar pelos trabalhadores e pelas entidades empregadoras são, na generalidade dos casos, respetivamente, de 11% e 23,75% das remunerações por trabalho prestado, o que totaliza a taxa global de 34,75 %. Podem, porém, existir taxas mais favoráveis nas situações previstas na lei assim como a isenção ou redução temporária de taxas contributivas como incentivo ao emprego nas condições definidas legalmente (veja-se adiante o ponto 3.)

[109] Uma prestação reveste carácter de regularidade quando constitui direito do trabalhador, por se encontrar pré-estabelecida segundo critérios objetivos e gerais, ainda que condicionais, por forma que este possa contar com o seu recebimento, independentemente da frequência da concessão.

Às taxas contributivas globais podem acrescer taxas aplicáveis para efeito de financiamento de fundos especiais de segurança social bem como taxas relativas à bonificação de tempos de serviço legalmente prevista para melhoria das pensões de invalidez, velhice e sobrevivência.

As entidades empregadoras (que, para efeitos da segurança social, são consideradas entidades contribuintes) estão obrigados a apresentar, por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 10 do mês seguinte àquele a que diga respeito, uma declaração de remunerações relativa aos trabalhadores ao seu serviço[110].

A quotização relativa aos trabalhadores é descontada nas respetivas remunerações e paga pela entidade empregadora, juntamente com a contribuição desta, do dia 10 ao dia 20 do mês seguinte àquele a que as contribuições e as quotizações dizem respeito.

1.2. Trabalhadores integrados em categorias ou situações específicas

O Código enuncia regras especiais para certos tipos de trabalhadores ou situações que, sem preocupações de exaustividade, se sintetizam a seguir.

1.2.1. Membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas

Os membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas, ainda que sejam seus sócios ou membros, são abrangidos pelo regime geral da segurança social dos trabalhadores por conta de outrem.

São para este efeito considerados:

a) Os administradores, diretores e gerentes das sociedades e das cooperativas;
b) Os administradores de pessoas coletivas gestoras ou administradores de outras pessoas coletivas, quando contratados a título de mandato para aí exercerem funções de administração, desde que a responsabilidade pelo pagamento das respetivas remunerações seja assumida pela entidade administrada;
c) Os gestores de empresas públicas ou de outras pessoas coletivas que não se encontrem obrigatoriamente abrangidos pelo regime de proteção social convergente dos trabalhadores em funções públicas e que não tenham optado, nos termos legais, por diferente regime de proteção social de inscrição obrigatória;
d) Os membros dos órgãos internos de fiscalização das pessoas coletivas, qualquer que seja o fim prosseguido, que não se encontrem obrigatoriamente abrangidos pelo regime de proteção social convergente dos trabalhadores em funções públicas e que não tenham optado, nos termos legais, por diferente regime de proteção social de inscrição obrigatória;
e) Os membros dos demais órgãos estatutários das pessoas coletivas, qualquer que seja o fim prosseguido, que não se encontrem obrigatoriamente abrangidos pelo regime de proteção social convergente dos trabalhadores em funções públicas e que não tenham optado, nos termos legais, por diferente regime de proteção social de inscrição obrigatória.

Deste regime estão, porém, excluídos:

[110] Veja-se atrás nota 25.

a) Os membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas sem fim lucrativo que não recebam pelo exercício da respetiva atividade qualquer tipo de remuneração;
b) Os sócios que, nos termos do pacto social, detenham a qualidade de gerentes mas não exerçam de facto essa atividade, nem aufiram a correspondente remuneração;
c) Os trabalhadores por conta de outrem eleitos, nomeados ou designados para cargos de gestão nas entidades a cujo quadro pertencem, cujo contrato de trabalho na data em que iniciaram as funções de gestão tenha sido celebrado há pelo menos um ano e tenha determinado inscrição obrigatória em regime de proteção social;
d) Os sócios gerentes de sociedades constituídas exclusivamente por profissionais incluídos na mesma rubrica da lista anexa ao Código do IRS e cujo fim social seja o exercício daquela profissão;
e) As pessoas que, integrando as situações acima referidas a respeito da inclusão no regime, sejam nomeadas por imperativo legal para funções a que corresponda inscrição em lista oficial especialmente elaborada para esse efeito, identificativa das pessoas habilitadas para o exercício de tais funções, designadamente as correspondentes às funções de gestores judiciais ou revisores oficiais de contas;
f) Os membros dos órgãos estatutários das sociedades de agricultura de grupo;
g) Os liquidatários judiciais.

São ainda excluídos do regime os membros dos órgãos estatutários de pessoas coletivas com fins lucrativos que não recebam, pelo exercício da respetiva atividade, qualquer tipo de remuneração e se encontrem numa das seguintes situações:

a) Sejam abrangidos por regime obrigatório de proteção social em função do exercício de outra atividade em acumulação com aquela, pela qual aufiram rendimento superior a uma vez o valor do IAS (que, em 2017 é de € 421,32);
b) Sejam pensionistas de invalidez ou de velhice de regimes obrigatórios de proteção social, nacionais ou estrangeiros.

A base de incidência contributiva corresponde ao valor das remunerações efetivamente auferidas em cada uma das pessoas coletivas em que seja exercida a atividade, com o limite mínimo igual ao valor do IAS (limite que, no entanto, não se aplica nos casos de acumulação da atividade de membro de órgão estatutário com outra atividade remunerada que determine a inscrição em regime obrigatório de proteção social ou com a situação de pensionista desde que o valor base de incidência considerado para o outro regime ou da pensão seja igual ou superior ao valor do IAS).

Em especial, integram ainda a remuneração dos órgãos estatutários:

a) Os montantes pagos a título de gratificação, desde que atribuídos em função do exercício da atividade de gerência sem adstrição à qualidade de sócio e sem que sejam imputáveis aos lucros, os quais devem ser parcelados por referência aos meses a que se reportam;

b) Os montantes pagos a título de senhas de presença.

A taxa contributiva global neste regime é de 29,6 %, sendo, respetivamente, de 20,3 % e de 9,3 % para as entidades empregadoras e para os trabalhadores. No caso, porém, de membros das pessoas coletivas que exerçam funções de gerência ou de administração, essa taxa global é de 34,75 %, sendo, respetivamente, de 23,75 % e de 11 % para as entidades empregadoras e para os trabalhadores.

1.2.2. Trabalhadores no domicílio

Os trabalhadores no domicílio, nos termos definidos na legislação laboral, estão obrigatoriamente abrangidos pelo regime geral de segurança social dos trabalhadores por conta de outrem, sendo a respetiva taxa contributiva global de 29,6 %, correspondendo 20,3% aos beneficiários da respetiva atividade e 9,3 % aos trabalhadores.

1.2.3. Trabalhadores em regime de contrato de trabalho de muito curta duração

A base contributiva nestes casos é constituída pela remuneração convencional calculada com base no número de horas de trabalho prestado e na remuneração horária (*Rh*) determinada como segue:

$$Rh = \frac{IAS\ x\ 12}{52\ x\ 40}$$

sendo *IAS* o indexante dos apoios sociais (que, em 2017, é de € 421,32).

A taxa contributiva é de 26,1 % da responsabilidade das entidades empregadoras.

1.2.4. Trabalhadores em situação de pré-reforma

Estão aqui abrangidos em geral os trabalhadores por conta de outrem com 55 ou mais anos que nos termos estabelecidos na legislação laboral tenham celebrado acordo de pré-reforma com as respetivas entidades empregadoras, aplicando-se este regime até ao momento em que esses trabalhadores completem a idade normal de acesso à pensão por velhice acrescida do número de meses necessários à compensação do fator de sustentabilidade, salvo se até essa data ocorrer a extinção do acordo.

A base de incidência contributiva corresponde ao valor da remuneração que serviu de base ao cálculo da prestação de pré-reforma.

A taxa contributiva nos casos em que seja estabelecida a suspensão da prestação de trabalho é de 26,9 %, sendo, respetivamente, de 18,3 % e de 8,6 % para as entidades empregadoras e para os trabalhadores. Havendo apenas redução da prestação de trabalho, a taxa contributiva é a que era aplicada no momento da passagem à situação de pré-reforma.

1.2.5. Trabalhadores ativos com 65 anos de idade e 40 anos de serviço

Estão aqui abrangidos os trabalhadores ativos com, pelo menos, 65 anos de idade e carreira contributiva não inferior a 40 anos e bem assim os que se encontrem em condições de aceder à pensão de velhice sem redução no âmbito do regime de flexibilização da idade de acesso à pensão de velhice.

A taxa contributiva a aplicar nestes casos é de 25,3 %, sendo, respetivamente, de 17,3 % e de 8 % para as entidades empregadoras e para os trabalhadores.

1.2.6. Pensionistas em atividade

Os pensionistas de invalidez e velhice de qualquer regime de proteção social que cumulativamente exerçam atividade profissional estão abrangidos pelo regime geral dos trabalhadores por conta de outrem sendo as taxas contributivas as seguintes:

a) Pensionistas de invalidez: 28,2 %, sendo, respetivamente, de 19,3 % e de 8,9 % para as entidades empregadoras e para os trabalhadores;
b) Pensionistas de velhice: 23,9 %, sendo, respetivamente, de 16,4 % e de 7,5 % para as entidades empregadoras e para os trabalhadores.

1.2.7. Trabalhadores agrícolas

Estão aqui abrangidos os trabalhadores que exerçam atividades agrícolas ou equiparadas, sob a autoridade de uma entidade empregadora, prestados em explorações que tenham por objeto a produção agrícola (sem prejuízo do que atrás se referiu quanto ao trabalho de curta duração). São ainda abrangidos os trabalhadores que exerçam a sua atividade em explorações de silvicultura, pecuária, hortofruticultura, floricultura, avicultura e apicultura e em atividades agrícolas ainda que a terra tenha uma função de mero suporte de instalações, as quais são equiparadas a atividades e explorações agrícolas.

Não são, porém, considerados trabalhadores de explorações agrícolas os que exerçam a sua atividade em explorações que se destinem essencialmente à produção de matérias primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objetivos dessas empresas.

A taxa contributiva é aqui de 33,3 %, sendo, respetivamente, de 22,3 % e de 11 % para as entidades empregadoras e para os trabalhadores.

1.2.8. Trabalhadores da pesca e assimilados

São abrangidos pelo regime os trabalhadores que exerçam atividade profissional na pesca local e costeira, sob autoridade de um armador de pesca ou do seu representante legal, bem como os proprietários de embarcações de pesca local e costeira, que integrem o rol de tripulação e exerçam efetiva atividade profissional nestas embarcações e ainda os apanhadores de espécies marinhas e os pescadores apeados.

A base de incidência contributiva é a seguinte:

a) Trabalhadores que exerçam atividade na pesca local e proprietários de embarcações: 10 % do valor do pescado vendido em lota, a repartir de acordo com as respetivas partes;
b) Apanhadores de espécies marinhas e pescadores apeados, bem como outros sujeitos que estejam autorizados à primeira venda de pescado fresco, fora das lotas: 10 % do valor do produto bruto do pescado vendido de acordo com as respetivas notas de venda.

A taxa contributiva é de 29 %, sendo, respetivamente, de 21% e de 8 % para as entidades empregadoras e para os trabalhadores.

A cobrança das contribuições é efetuada pela entidade que explorar a lota, no ato da venda do pescado em lota ou no ato de entrega da nota de venda, conforme os casos.

1.2.9. Trabalhadores do serviço doméstico

Estão aqui abrangidos os trabalhadores que prestem a outrem, de forma remunerada, com carácter regular, sob a sua direção e sua autoridade, atividades destinadas à satisfação das necessidades próprias ou especificas de um agregado familiar, ou equiparado, nos termos da legislação própria aplicável.

São excluídos, no entanto, deste regime, as pessoas ligadas à entidade empregadora pelos seguintes vínculos familiares: cônjuge; descendentes até ao 2º grau ou equiparados e afins; ascendentes ou equiparados e afins; irmãos e afins. Estão igualmente excluídas as pessoas que vivam em união de facto com a entidade empregadora, por com ela viverem há mais de dois anos em condições análogas às dos cônjuges.

Constitui base de incidência contributiva a remuneração convencional calculada com base no número de horas ou de dias de trabalho prestados, sendo a remuneração horária ou diária determinada do seguinte modo:

$$Rd = \frac{IAS}{30}$$

$$Rh = \frac{(IAS\ x\ 12)}{(52\ x\ 40)}$$

em que os símbolos têm a seguinte correspondência:

Rd – valor da remuneração diária;

IAS – valor do indexante dos apoios sociais;

Rh – valor da remuneração horária.

Para determinação das contribuições devidas por trabalho prestado por trabalhadores não contratados ao mês em regime de tempo completo é considerado o valor da remuneração horária.

O número mensal de horas a declarar para efeitos contributivos não pode, em qualquer circunstância, ser inferior a 30 por cada trabalhador e respetiva entidade empregadora.

Relativamente aos trabalhadores contratados ao mês em regime de tempo completo a base de incidência contributiva corresponde a uma vez o valor do IAS. No entanto, mediante acordo escrito entre o trabalhador e a entidade empregadora pode ser considerada, verificados os condicionalismos estabelecidos na lei (idade e capacidade), como base de incidência contributiva a remuneração efetivamente auferida.

A taxa contributiva, quando o âmbito de proteção não cubra a eventualidade de desemprego, é de 28,3%, sendo 18,9% a cargo da entidade empregadora e 9,4% a cargo dos trabalhadores. Quando a eventualidade de desemprego esteja coberta (o que só é possível quando a base de incidência contributiva corresponda à remuneração efetivamente auferida em regime de contrato de trabalho mensal a tempo completo), a taxa contributiva é de 33,3 %, sendo de 22,3% para as entidades empregadoras e de 11% para os trabalhadores.

1.2.10. Trabalhadores com deficiência

Com o objetivo de incentivar a contratação de trabalhadores com deficiência por parte das empresas, o valor das contribuições correspondentes à entidade

empregadora é determinado pela aplicação da taxa de 11,9 % à base de incidência do regime geral de segurança dos trabalhadores por conta de outrem, desde que os deficientes possuam capacidade de trabalho inferior a 80% da capacidade normal exigida a um trabalhador não deficiente no mesmo posto de trabalho e sejam contratados por tempo indeterminado. Deste modo, considerando a taxa de 11% aplicável aos trabalhadores, a taxa global é de 22,9 %.

2. Trabalhadores independentes

Este regime abrange os indivíduos que exerçam atividade profissional sem sujeição a contrato de trabalho ou contrato legalmente equiparado, ou se obriguem a prestar a outrem o resultado da sua atividade e não se encontrem, em função da mesma, obrigatoriamente abrangidos pelo regime geral de segurança social dos trabalhadores por conta de outrem.

Integram-se designadamente neste regime:

a) As pessoas que exerçam atividade profissional por conta própria suscetível de gerar rendimentos da categoria B do Código do IRS**,** bem como os seus cônjuges (ou unidos de facto) que com eles exerçam efetiva atividade profissional com carácter de regularidade e permanência;
b) Os sócios ou membros das sociedades de profissionais definidas na alínea a) do n.º 4 do art.º 6.º do Código do IRC;
c) Os sócios de sociedades de agricultura de grupo ainda que nelas exerçam atividade integrados nos respetivos órgãos estatutários;
d) Os titulares de direitos sobre explorações agrícolas ou equiparadas, ainda que a atividade nelas exercida se traduza apenas em atos de gestão, desde que estes atos sejam exercidos diretamente, de forma reiterada e com carácter de permanência.

Em especial, estão obrigatoriamente abrangidos pelo regime:

a) Os produtores agrícolas que exerçam efetiva atividade profissional na exploração agrícola ou equiparada, bem como os respetivos cônjuges que exerçam efetiva e regularmente atividade profissional na exploração;
b) Os empresários em nome individual com rendimentos decorrentes de qualquer atividade comercial ou industrial e os titulares de Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada, bem como os respetivos cônjuges que com eles exerçam efetiva atividade profissional com carácter de regularidade e de permanência.

As cooperativas de produção e serviços podem optar, nos seus estatutos, pelo enquadramento dos seus membros trabalhadores neste regime, mesmo durante os períodos em que integrem os respetivos órgãos de gestão e desde que se encontrem sujeitos ao regime fiscal dos trabalhadores por conta própria. Esta opção é inalterável pelo período mínimo de cinco anos.

Presumem-se trabalhadores independentes os trabalhadores intelectuais, sendo como tais considerados os autores de obras protegidas nos termos do Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, qualquer que seja o género, a forma de expressão e o modo de divulgação e utilização das respetivas obras.

É importante referir que, no caso de exercício cumulativo de atividade independente e de outra atividade profissional abrangida por diferente regime obrigatório de proteção social, isso não afasta o seu enquadramento no regime dos trabalhadores independentes, sem prejuízo do reconhecimento do direito à sua isenção da obrigação de contribuir, nos termos adiante referidos.
Quando um trabalhador independente vá exercer a sua atividade em país estrangeiro por período determinado (que, salvo o disposto em instrumento internacional a que Portugal se encontre vinculado, não pode, exceto se obtida autorização, ser superior a um ano, prorrogável por outro ano), pode manter-se o seu enquadramento neste regime
Excluem-se do regime[111]:

a) Os advogados e solicitadores que estejam integrados obrigatoriamente no âmbito pessoal da respetiva Caixa de Previdência, mesmo quando a atividade em causa seja exercida na qualidade de sócios ou membros de sociedades profissionais;
b) Os titulares de direitos sobre explorações agrícolas cujos produtos se destinem predominantemente a consumo próprio e dos respetivos agregados familiares e os rendimentos da atividade não ultrapassem o montante anual de quatro vezes o valor do IAS[112];
c) Os trabalhadores independentes estrangeiros que exerçam em Portugal, com carácter temporário, atividade por conta própria e que provem o seu enquadramento em regime de proteção social obrigatório de outro país;
d) Os proprietários de embarcações de pesca local e costeira, que integrem o rol da tripulação e exerçam efetiva atividade profissional nestas embarcações;
e) Os apanhadores de espécies marinhas e os pescadores apeados;
f) Os titulares de rendimentos da categoria B de IRS resultantes exclusivamente da produção de eletricidade por intermédio de unidades de microprodução, quando estes rendimentos sejam excluídos de tributação em IRS, nos termos do regime jurídico próprio;
g) Os agricultores que recebam subsídios ou subvenções no âmbito da Política Agrícola Comum de montante anual inferior a quatro vezes o valor do IAS[112] e que não tenham quaisquer outros rendimentos suscetíveis de os enquadrar no regime dos trabalhadores independentes.

As pessoas singulares ou coletivas com atividade empresarial, independentemente da sua natureza e das atividades que prossigam¸ que no mesmo ano civil beneficiem de pelo menos 80 % do valor total da atividade de trabalhador independente são abrangidas por este regime na qualidade de *entidades contratante,* quando esse trabalhador se encontre sujeito à obrigação de contribuir e tenha um rendimento anual obtido com prestação de serviços igual ou superior a seis vezes o valor do

[111] Não são considerados também trabalhadores independentes, para efeitos deste regime, os trabalhadores que acumulem trabalho por conta de outrem com atividade independente para a mesma entidade empregadora ou para empresa do mesmo agrupamento empresarial, sendo a taxa contributiva aplicável nestes casos aos respetivos honorários a mesma que for aplicável ao respetivo contrato de trabalho por conta de outrem.
[112] Sendo, em 2017, o valor do IAS de € 421,32, o valor a considerar para este efeito é de € 1685,28.

IAS[113]. Consideram-se serviços prestados à mesma entidade contratante os serviços prestados a empresas do mesmo agrupamento empresarial.
A inscrição dos trabalhadores independentes no regime tem por base comunicação oficiosa da administração fiscal, por via eletrónica, do respetivo início de atividade, produzindo efeitos, no caso de se tratar de um primeiro enquadramento, quando o rendimento relevante anual do trabalhador ultrapasse seis vezes o valor do IAS[113] e após o decurso de pelo menos 12 meses. Pode ser requerido, no entanto, que o enquadramento produza efeitos antes de verificados aqueles requisitos.
A cessação do exercício de atividade por conta própria determina a cessação de enquadramento no regime, com base em troca de informação com a administração fiscal relativa à participação da cessação do exercício de atividade ou mediante requerimento dos trabalhadores cujo rendimento relevante anual seja igual ou inferior a seis vezes o valor do IAS[113].
A obrigação contributiva dos trabalhadores independentes compreende o pagamento de contribuições (que é mensal e deve ser efetuado até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeita) e a declaração anual dos valores correspondentes à atividade exercida, a fazer através de anexo à declaração modelo 3 de IRS.
A obrigação contributiva das entidades contratantes compreende o pagamento das respetivas contribuições, que se reportam ao ano civil anterior e deve ser feito até ao dia 20 do mês seguinte ao da emissão do documento de cobrança.
Os trabalhadores independentes estão isentos da obrigação de contribuir:

a) Quando acumulem atividade independente com atividade profissional por conta de outrem, desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:
   i)O exercício da atividade independente e a outra atividade sejam prestados a entidades empregadoras distintas e que não tenham entre si uma relação de domínio ou de grupo;
   ii) O exercício da atividade por conta de outrem determine o enquadramento obrigatório noutro regime de proteção social que cubra a totalidade das eventualidades abrangidas pelo regime dos trabalhadores independentes;
   iii) O valor da remuneração anual considerada para o outro regime de proteção social seja igual ou superior a 12 vezes o valor do IAS[114];
b) Quando seja simultaneamente pensionista de invalidez ou de velhice de regimes de proteção social, nacionais ou estrangeiros, e a atividade profissional seja legalmente cumulável com as respetivas pensões;
c) Quando seja simultaneamente titular de pensão resultante da verificação de risco profissional que sofra de incapacidade para o trabalho igual ou superior a 70 %;
d) Quando se tenha verificado a obrigação de pagamento de contribuições pelo período de um ano resultante de rendimento relevante igual ou inferior a seis vezes o valor do IAS.

[113] Dado o valor do IAS para 2017 o valor aqui a considerar é de € 2527,92.
[114] Dado o valor do IAS em 2017, o valor de 12 vezes o valor do IAS é de € 5055,84

O reconhecimento da isenção é oficioso quando as condições de que dependa sejam do conhecimento direto da instituição de segurança social competente, dependendo da apresentação de requerimento do interessado nos restantes casos.
Havendo reconhecimento da obrigação de contribuir esta passa a não existir, o que também ocorre quando:

- ocorra suspensão do exercício da atividade, devidamente justificada, mediante requerimento a apresentar pelo trabalhador independente;
- se verifique período de comprovada incapacidade temporária para o trabalho por parentalidade, ainda que não haja direito à atribuição ou ao pagamento dos respetivos subsídios;
- se verifique situação de incapacidade temporária para o trabalho, independentemente de haver, ou não, direito ao subsídio de doença.

A base de incidência contributiva do trabalhador independente reporta-se ao chamado *rendimento relevante*, que é determinado pela instituição da segurança social, com base nos valores declarados para efeitos fiscais, nos seguintes termos:

a) 70 % do valor total de prestação de serviços no ano civil imediatamente anterior ao momento da fixação dessa base de incidência;
b) 20 % dos rendimentos associados à produção e venda de bens no ano civil imediatamente anterior ao momento de fixação dessa base .

Tratando-se de trabalhadores independentes que prestem serviços no âmbito de atividade hoteleiras e similares, restauração e bebidas, e que o declarem fiscalmente como tal, a determinação do rendimento relevante quanto a esses rendimentos é feita nos termos da alínea b) supra.
Relativamente aos trabalhadores independentes abrangidos pelo regime de contabilidade organizada nos termos do Código do IRS, o seu rendimento relevante corresponde ao valor do lucro tributável sempre que este seja inferior ao que resulta dos critérios acima indicados.
Os rendimentos excluídos de tributação em IRS resultantes da produção de eletricidade por intermédio de unidades de microprodução, nos termos legais aplicáveis, não são considerados para efeitos de determinação do rendimento relevante.
A base de incidência contributiva (que é fixada anualmente em outubro, produzindo efeitos nos 12 meses seguintes) é constituída pelo escalão de remuneração convencional, determinado por referência ao duodécimo do rendimento relevante, convertido em percentagem do IAS[115], cujo valor seja imediatamente inferior. Esses escalões de remuneração são os seguintes:

[115] Havendo atualização do IAS a atualização da base de incidência correspondente produz efeitos a partir do 1º dia do mês seguinte ao da publicação do diploma que proceda a essa atualização.

Escalões	Remuneração convencional em % do valor do IAS
1º	100
2º	150
3º	200
4º	250
5º	300
6º	400
7º	500
8º	600
9º	800
10º	1000
11º	1200

Quando o rendimento relevante corresponder ao lucro tributável para efeitos de IRS nos termos acima indicados, o limite mínimo de base de incidência contributiva corresponde ao 2º escalão.
Na sequência da notificação que lhe corresponde nos termos indicados acima, o trabalhador independente pode requerer que lhe seja aplicado um escalão escolhido entre os dois imediatamente anteriores ou imediatamente superiores, sem prejuízo dos limites mínimos aplicáveis. Em fevereiro e junho de cada ano pode ser feito também esse pedido, para produzir efeitos a partir do mês seguinte.
Nos casos em que o rendimento relevante determinado seja igual ou inferior a 12 vezes o valor do IAS, é fixado como base de incidência contributiva 50 % do IAS.
Existem regras específicas para a determinação da base de incidência contributiva em situações especiais – designadamente, reinício de atividade e ida para o estrangeiro exercer a atividade.
Quanto aos trabalhadores enquadrados exclusivamente por força da sua qualidade de cônjuges de trabalhadores independentes, a base de incidência contributiva pode ser escolhida entre o 1º escalão e o escalão fixado para o trabalhador independente.
No caso das entidades contratantes, nos termos atrás assinalados, constitui base de incidência contributiva para efeitos de determinação das contribuições a seu cargo, o valor total dos serviços que lhe foram prestados pelo trabalhador independente no ano civil a que respeitam.

As taxas contributivas dos trabalhadores independentes são as seguintes:

a) Trabalhadores em geral e cônjuges ou equiparados 29,6 %;
b) Empresários em nome individual e titulares de estabelecimento individual de responsabilidade limitada e respetivos cônjuges 34,75 %;
c) Produtores agrícol**as** e respetivos cônjuges cujos rendimentos provenham única e exclusivamente do exercício da atividade agrícola 28,3 %;
d) Entidades contratantes 5 %.

3. Benefícios parafiscais

3.1. Incentivos à contratação de jovens à procura do primeiro emprego e desempregados de longa e muito longa duração

Nos termos do Decreto-Lei nº 89/95, de 6 de maio, está prevista a dispensa temporária (até 36 meses) do pagamento de contribuições para o regime geral de segurança social, na parte relativa à entidade empregadora relativamente a:

- Jovens à procura do primeiro emprego (considerando-se como tais as pessoas, com idade entre 16 e 30 anos, que nunca tenham prestado a sua atividade ao abrigo de contrato de trabalho por tempo indeterminado);
- Desempregados de longa duração (considerando-se como tais os trabalhadores disponíveis para o trabalho, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, mesmo que, neste período, tenham celebrado contratos de trabalho a termo, por períodos inferiores a seis meses, cuja duração conjunta não ultrapasse doze meses).

Só adquirem direito a este benefício as entidades empregadoras em relação às quais se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

a) Tenham a respetiva situação fiscal e contributiva regularizada;
b) Celebrem com os trabalhadores em causa contratos de trabalho sem termo (a tempo inteiro ou parcial)[116];
c) Tenham ao seu serviço um número de trabalhadores subordinados superior ao que se verificava no último mês do ano civil anterior ou, no caso de a entidade empregadora ter iniciado a sua atividade no mesmo ano, no mês imediatamente anterior ao da contratação de novos trabalhadores

As entidades empregadoras que pretendam beneficiar da dispensa de contribuições devem apresentar na instituição de segurança social que as abranja requerimento para o efeito, a entregar no mês seguinte ao da celebração do contrato de trabalho a que se refere o pedido de incentivo.

Este benefício vigora até 31.7.2017, tendo sido revogado pelo Decreto-Lei nº 72/2017, de 21 de junho, que entra em vigor em 1 de agosto de 2017, que passa a regular a atribuição de incentivos à contratação de jovens à procura de primeiro emprego e de desempregados de longa duração e de muito longa duração, através de uma dispensa parcial ou isenção total de contribuições para o regime geral da segurança social, na parte relativa a entidades empregadoras de direito privado.

Estão abrangidos os seguintes grupos de trabalhadores:

a) Jovens à procura do primeiro emprego (considerando-se como tais as pessoas, com idade até 30 anos, inclusive, que nunca tenham prestado a sua atividade ao abrigo de contrato de trabalho sem termo);
b) Desempregados de longa duração (considerando-se como tais as pessoas que se encontrem inscritas no Instituto de Emprego e Formação Profissional, I.P, há 12 meses ou mais);

[116] Pode substituir-se um trabalhador por outro, dentro das mesmas condições, desde que a saída do primeiro não tenha sido por iniciativa da empresa, havendo então isenção de contribuições da responsabilidade da entidade patronal nos meses de isenção que ainda faltem para fazer os 36 meses.

c) Desempregados de muito longa duração (considerando-se como tais as pessoas com 45 anos ou mais e que se encontrem inscritas no Instituto de Emprego e Formação Profissional, I.P, há 25 meses ou mais).

As entidades empregadoras que contratem por tempo indeterminado os trabalhadores já a ela vinculados por contrato a termo, ou cujos contratos atermos se convertam em contratos sem termo, podem beneficiar destes incentivos.

É requisito para as entidades empregadoras beneficiarem dos incentivos a verificação cumulativa das seguintes condições:

a) Estarem regularmente constituídas e devidamente registadas;
b) Terem a respetiva situação fiscal e contributiva regularizada;
c) Não se encontrarem em situação de atraso no pagamento de retribuições;
d) Celebrarem com os trabalhadores em causa contratos de trabalho sem termo (a tempo inteiro ou parcial);
e) Terem no mês do requerimento um número total de trabalhadores superior à média dos trabalhadores registados nos 12 meses imediatamente anteriores.

Os incentivos são os seguintes:

- Redução temporária de 50 % da taxa contributiva:
  - durante um período de 5 anos, relativamente à contratação de jovens à procura de primeiro emprego;
  - durante um período de 3 anos, relativamente à contratação de desempregados de longa duração;
- Isenção total do pagamento de contribuições:
  - durante um período de 3 anos, relativamente à contratação de desempregados de muito longa duração.

Sempre que ocorra a cessação do contrato de trabalho sem termo por facto não imputável ao trabalhador antes do fim dos prazos acima mencionados, o trabalhador mantém o direito à dispensa parcial ou isenção total do pagamento de contribuições nas situações de contratações sem termo subsequentes durante o período remanescente.

Tal como no regime anterior, as entidades empregadoras que pretendam beneficiar da dispensa parcial ou isenção total de contribuições devem apresentar requerimento para o efeito, acompanhado de cópia do contrato de trabalho e, nas situações de contratação de jovem à procura de primeiro emprego, declaração do trabalhador em como não esteve vinculado por contrato de trabalho sem termo. O requerimento deve ser apresentado através do sítio na internet da segurança social, no prazo de 10 dias a contar da data de início do contrato de trabalho a que se refere o pedido de benefício.

3.2. Trabalhadores reclusos em regime aberto

As entidades empregadoras do regime geral de segurança social dos trabalhadores por conta de outrem que celebrem contrato de trabalho com trabalhadores reclusos, em regime aberto, e apresentem a situação regularizada perante a segurança social e a administração fiscal têm direito, mediante requerimento, aos seguintes benefícios (Despacho Conjunto nº 561/2001, de 22 de Junho):

a) Dispensa do pagamento das contribuições por um período de 36 meses, no caso de celebração de contratos de trabalho sem termo;
b) Redução de 50% das contribuições pelo período de duração do contrato no caso de celebração de contrato a termo.

Nos casos em que se verifique a conversão do contrato de trabalho a termo em contrato de trabalho sem termo, aplica-se a partir do mês seguinte o disposto na alínea a) acima indicada. No entanto, essa aplicação faz-se de modo a que o efeito conjugado da redução em 50% que até à data da conversão se verificava e a dispensa do seu pagamento a que, depois disso haja lugar, não traduza um período de dispensa de pagamento de contribuições superior a 36 meses.

3.3. Rotação emprego-formação

As entidades empregadoras abrangidas pela medida rotação-formação (Decreto-Lei n.º 51/99, de 20 de Fevereiro) podem, mediante requerimento, ser dispensadas, enquanto durarem as respetivas ações de formação, do pagamento das obrigações contributivas relativas a trabalhadores substituídos, desde que tenham um plano de formação e as ações de formação possam:

- Ser realizadas diariamente em horário laboral, que não possibilite o normal desempenho de funções profissionais;
- Ter duração mínima de 1 mês e máxima de 12 meses;
- Revestir interesse direto para a empresa ou proporcionar uma formação qualificante para o trabalhador;
- Implicar o afastamento do posto de trabalho do trabalhador para a formação.

O período máximo da dispensa é de 12 meses:

- Enquanto durarem as ações de formação relativamente aos trabalhadores substituídos (consideram-se, neste período, as ações de formação interpoladas, cuja interrupção não seja superior a 15 dias úteis);
- Até ao fim da ação de formação, se a entidade empregadora celebrar novo contrato com o trabalhador substituto.

A dispensa cessa em caso de:

- Interrupção da ação de formação que inviabilize aos formandos a certificação de frequência;
- Termo da ação de formação ou da respetiva frequência;
- Inexistência de substituição, por cessação do contrato de formação ou do contrato de trabalho do substituto, sem celebração de novo contrato, no prazo máximo de 10 dias úteis.

O trabalhador substituto deve:

- Estar desempregado e inscrito num Centro de Emprego;
- Celebrar com a respetiva entidade empregadora:
    - contrato de trabalho a termo;
    - contrato de formação em posto de trabalho, visado pelo IEFP.

3.4. Redução da taxa contributiva no âmbito da atualização da retribuição mínima mensal garantida

Nos termos do Decreto-Lei nº 11-A/2017, de 17 de janeiro, foi criada uma medida excecional de apoio ao emprego traduzida numa redução de 1,25 pontos percentuais da taxa contributiva a cargo da entidade empregadora, no que se refere às remunerações devidas nos meses de fevereiro de 2017 a janeiro de 2018, incluindo subsídios de férias e de Natal.

O direito a esta redução fica dependente da verificação cumulativa das seguintes condições:

a) O trabalhador estar vinculado à entidade empregadora beneficiária por contrato de trabalho a tempo completo ou a tempo parcial com data anterior a 1 de janeiro de 2017;
b) O trabalhador ter auferido, nos meses de outubro a dezembro de 2016, uma retribuição base média mensal de valor compreendido entre os € 530 e os € 575, ou valor proporcional, nas situações de contratos a tempo parcial, e não ter auferido qualquer outro tipo de remuneração, exceto se resultante de trabalho suplementar, trabalho noturno, ou ambos, até ao valor médio mensal acumulado com retribuição base de € 700;
c) A entidade empregadora ter a sua situação contributiva regularizada perante a segurança social.

A concessão da redução faz-se nos termos enunciados no diploma atrás indicado.

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL
Quadro síntese de taxas contributivas (2017)

Trabalhadores por conta de outrem	Taxas (%)		
	Entidade empregadora	**Trabalhador**	**Global**
Trabalhadores em geral	23,75	11	34,75
Membros dos órgãos estatutários de pessoas coletivas:			
- em geral	20,3	9,3	29,6
- que exerçam funções de gerência ou administração	23,75	11	34,75
Trabalhadores no domicílio	20,3	9,3	29,6
Trabalhadores em regime de contrato de muito curta duração	26,1	-	26,1
Trabalhadores em situação de pré-reforma cujo acordo estabeleça suspensão da prestação de trabalho**	18,3	8,6	26,9
Trabalhadores ativos com 65 anos de idade e 40 anos de serviço	17,3	8	25,3
Pensionistas de invalidez em atividade	19,3	8,9	28,2
Pensionistas de velhice em atividade	16,4	7,5	23,9
Trabalhadores agrícolas	22,3	11	33,3
Trabalhadores da pesca e assimilados	21	8	29
Trabalhadores de entidades sem fins lucrativos	22,3	11	33,3
Trabalhadores do serviço doméstico:			
- sem proteção no desemprego	18,9	9,4	28,3
- com proteção no desemprego	22,3	11	33,3
Trabalhadores portadores de deficiência com capacidade de trabalho inferior a 80 %	11,9	11	22,9

Trabalhadores independentes	**Taxa (%)**
Trabalhadores em geral e cônjuges ou equiparados	29,6
Empresários em nome individual e titulares de estabelecimento individual de responsabilidade limitada que exerçam exclusivamente atividade industrial ou comercial e respetivos cônjuges que com eles exerçam efetiva atividade com caráter de regularidade e permanência	34,75
Produtores agrícolas com rendimentos obtidos apenas na atividade e respetivos cônjuges que com eles exerçam efetiva atividade com carater de regularidade e permanência	28,3
Entidades contratantes	5

** Havendo apenas redução da prestação de trabalho, mantém-se a taxa aplicada antes da pré-reforma

IX
EXEMPLOS

1.TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DE UM CASAL EM IRS

Um agregado familiar é constituído pelos dois cônjuges (José António e Antonieta Maria) e dois filhos, um de 17 anos e outro de 21 anos, aluno universitário (idades referida a 31.12.2017). José António é engenheiro e exerce a profissão em instalações próprias e Antonieta Maria é empregada por conta de outrem. O casal (ambos os cônjuges têm idade superior a 50 anos) obtém em 2017 os seguintes rendimentos (em euros):

Do trabalho dependente (esposa):	
- Remuneração (14meses)	24 500
- Subsídio de almoço, em numerário (225 dias)	1 800
Do trabalho independente (marido)*	109 000
De renda de prédio urbano (comum)	3 900
De juros líquidos de obrigações (comum)	1 500
De dividendos líquidos de ações (marido)	860
As despesas declaradas são (em euros):	
Quotizações sindicais da esposa	135
Encargos relativos à atividade de José António:	
- Deslocações, estadias e transportes	4 900
- Material de escritório	1 880
- Eletricidade e água	600
- Combustíveis e outras despesas com viatura ligeira	1 600
- Comunicações	1 876
- Depreciações:	
- de uma viatura ligeira - valor de aquisição 27 500	
- de mobiliário e material ** – valor de aquisição 12 000	
Despesas relativas ao prédio arrendado:	
- Despesas de manutenção	220
- Imposto municipal sobre imóveis	405
Despesas gerais familiares (constantes de faturas comunicadas à Autoridade Tributária):	
- José António	38 900
- Antonieta Maria	17 600

*Incluem-se € 82 000 de honorários a empresas de construção civil com contabilidade organizada

**Material de desenho e topografia

Despesas não reembolsadas com serviços clínicos e medicamentos tributados em IVA à taxa de 6%:

- José António 1 218
- Antonieta Maria 2 534

Prémio de seguro de vida (José António) 475

Despesas com educação dos filhos:

- José António 1 345
- Antonieta Maria 1 100

Empréstimo para habitação própria e permanente:

- Juros 1 324
- Amortização 5 800

Exigência de fatura (IVA constante de faturas comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira):

- José António (em despesas de reparação de automóvel não afeto à atividade exercida) 72
- Antonieta Maria (em despesas em restaurantes e hotéis) 51

Marido e esposa reforçarão, em 2017, os seus PPR em 2650 euros cada. Antonieta Maria fez um donativo à Igreja no valor de 500 euros. Foi adquirido um computador para o filho aluno universitário, no valor de 600 euros.
José António fez em 2017 um pagamento por conta de IRS de € 2 300.

Resolução:

Regime regra – tributação separada

a) José António

Rendimentos a considerar (valores em euros):

- Categoria B – Rendimento profissionais

Existe, em primeiro lugar, a necessidade de saber se a tributação se deve fazer segundo o regime simplificado ou exercendo a opção pela tributação com base na contabilidade (veja-se II.1.2.2.2):

Regime simplificado:

Rendimento:

109 000 x 0,75 = 81 750

Pressupondo que a base contributiva do ano de 2016 foi, mensalmente, de 3 353,76, as contribuições para a segurança social são:

12 x 3 353,76 x 0,296 = 11 912,56

Pode, assim, ser deduzido o valor que exceda 10 % do rendimento bruto (art.º 31º, n.º 2, do Código do IRS), ou seja 1012,56, pelo que:

Rendimento líquido: 81 750 – 1012 = 80 738

Contabilidade:

Rendimento bruto		109 000
Encargos*:		
- Deslocações, estadias e transportes	4 900	
- Material de escritório	1 880	
- Eletricidade e água	600	
- Combustíveis e outras despesas viatura ligeira	1 600	
- Comunicações	1 876	
- Depreciações:		
Viatura ligeira (25%)**	6 250	
Mobiliário e material (12,5 %)	1 500	
- Contribuições segurança social	11 913	32 519
Rendimento líquido		76 481

A opção pela base da contabilidade é fiscalmente mais vantajosa (o que, neste caso, não é posto em causa pelo facto de determinar tributação autónoma no valor de 1570) pelo que o rendimento líquido da categoria a considerar é 76 481

- Categoria F – Rendimentos prediais

  Dado que o rendimento é comum ao casal, terá de se considerar o rendimento bruto e as despesas em 50 %:

  0,5 [3900 – (220 + 405)] = 1 637,5

  No entanto, dado o rendimento de outras categorias e a taxa marginal aplicável (45 %), o contribuinte opta pelo não englobamento pois nesse caso a tributação é feita autonomamente à taxa de 28 % (veja-se II.1.4.5.).

- Categoria E – Rendimentos de capitais

  Tanto em relação aos juros de obrigações como aos dividendos, tratando-se de rendimentos líquidos, isso significa que terão sido objeto de tributação por retenção na fonte á taxa aplicável de 28 %, que, salvo opção pelo englobamento, tem carácter liberatório (veja-se II.1.4.4.).

  Assim (considerando no caso das obrigações apenas metade dos juros por se tratar de um rendimento comum):

  Obrigações: rendimento bruto = 750 / 0,72 = 1041,66
  retenção na fonte = 291,66
  Dividendos: rendimento bruto = 860 /0,72 = 1194,44
  Retenção na fonte = 334,44

  Haverá que decidir sobre a opção de englobamento.

  No caso das obrigações a taxa de retenção de 28 % é inferior à taxa marginal de 45 % que iria incidir, em caso de englobamento, sobre esse rendimento, determinando um IRS igual a 468,75, pelo que nessa parte a opção fiscalmente mais vantajosa será não englobar.

*Parte-se do princípio que todos estes encargos estão documentados nos termos legais aplicáveis e que a viatura está exclusivamente ao serviço da atividade profissional.

**Pressupondo que a viatura não é movida a energia elétrica e foi adquirida depois de 1.1.2012 o limite do valor de aquisição aceite para efeitos de depreciações é 25 000.

No caso dos dividendos, o englobamento a fazer-se incidirá apenas sobre 50 % do rendimento bruto (dupla tributação económica – veja-se II.1.2.2.3) pelo que o englobamento seria de 597,22, o que, tendo em conta a taxa marginal aplicável sobre o rendimento englobado de 45 %, determinaria uma tributação de 268,75, importância menor do que a retenção na fonte. Neste caso haveria, portanto, vantagem no englobamento.

No entanto, o englobamento a fazer-se abrange todos os rendimentos da mesma categoria tributados a taxa liberatória (veja-se II.1.2.1.), pelo que a comparação seria entre:

Tributação no caso de não englobamento:

291,66 + 334,44 = 626,10

Tributação no caso de englobamento:

468,75 + 268,75 = 737,50

Assim, a opção fiscalmente mais vantajosa seria o não englobamento dos rendimentos de capitais.

Assim, teremos em conclusão:

Rendimento coletável a englobar:	
Categoria B	76 481
Rendimento coletável a tributar autonomamente:	
Categoria F	1 637,5
Rendimento já tributado por retenção na fonte liberatória	
Categoria E	2 236,10

Aplicação das taxas ao rendimento englobado:

40 522 x 0,303	12 278,17	
35 959 x 0,45	16 181,55	
Coleta		28 459,72
Tributação a taxa especial (0,28 x 1637,5)		458,5
Tributação autónoma :		
Encargos dedutíveis com viatura ligeira de passageiros (veja-se II.1.4.6.):		
0,20 x 7 850		1 570
Coleta total (28 459,72 + 458,5 + 1570)		30 488,22

b) <u>Antonieta Maria</u>

Rendimentos a considerar (valores em euros)

- Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente

Remuneração		24 500
Subsídio de refeição (225 x 3,48)		783
Total		25 283
Deduções específicas:		
Art.º 25º, n.º 1, alínea a)	4 104	
Quotização sindical	202,5	4 306,5
Rendimento líquido		20 976,5

- Categoria F – Rendimentos prediais
  Rendimento líquido 1 637,5
  Dado que a taxa marginal aplicável no englobamento seria de 37 %, opta-se pelo não englobamento, pelo que existe uma tributação autónoma de 28 %.
- Categoria E – Rendimentos de capitais
  Em relação ao rendimento comum – juros de obrigações – também se opta pelo não englobamento já que a taxa de 28 % relativa à retenção na fonte (de 291,66) é menor que a taxa que seria aplicável em caso de englobamento (37 %).

Assim, teremos em conclusão:

Rendimento coletável a englobar:			
Categoria A			20 976,5
Rendimento coletável a tributar autonomamente:			
Categoria F			1 637,5
Rendimento já tributado por retenção na fonte liberatória			
Categoria E			1 041,66

Aplicação das taxas ao rendimento englobado

20 261	x 0,236	4 781,6	
715,5	x 0,37	264,74	
	Coleta		5 046,34

Tributação a taxa especial (0,28 x 1637,5) 458,5

Coleta total (5 046,34 + 458,5) 5 504,84

.

<u>Regime opcional – tributação conjunta</u>

Rendimentos líquidos:

Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente		
- Antonieta Maria		20 976,5
Categoria B – Rendimentos profissionais		
- José António		76 481
	Total	97 457,5

Aplicação do quociente conjugal

97 457,5 / 2 48 728,75

Deste modo, a taxa marginal aplicável será 45 %, pelo que pelas razões apontadas a propósito da tributação separada, quer os rendimentos prediais quer os rendimentos de capitais não devem ser englobados.

Assim, tem-se:

Rendimento coletável a englobar:	
Categorias A e B	97 457,5
Rendimento coletável a tributar autonomamente:	
Categoria F	3 275
Rendimento já tributado por retenção na fonte liberatória	
Categoria E	3 277,76

Aplicação das taxas de tributação:

40 522	x 0,303	12 278,2
8 206,75	x 0,45	3 693,04
	Total	15 971,24

Coleta relativa aos rendimentos englobados:

15 971,24 x 2 = 31 942,48

Tributação a taxa especial:

3 275 x 0,28 = 917

Tributação autónoma:

0,20 x 7 850 = 1 570

Coleta total:

31 942,48 + 917 + 1570= 34 429,48

OPÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO SEPARADA OU TRIBUTAÇÃO CONJUNTA

Comparando a coleta total da tributação separada (30 488,22 + 5 504,84 = 35 993,06) com a coleta total da tributação conjunta (34 429,48) verifica-se que esta última é menor do que a primeira, conclusão que não é afetada pelas deduções à coleta em cada uma das opções.
Assim, a opção deve ser pela tributação conjunta.

Partindo, deste modo, de uma coleta total de 34 429,48, passa-se às deduções à coleta (veja-se II.1.5.1.2.):

Deduções à coleta[(a)]:

Dependentes (2 x 600)	1 200
Despesas gerais familiares (2 x 250)[(b)]	500
Saúde (0,15 x 3 752)[(c)]	562,8
Educação (0,30 x 2 445)[(d)]	733,5
Juros de empréstimo para habitação (0,15 x 1324)[(e)]	198,6
Exigência de fatura (0,15 x 123)[(f)]	18,45
PPR[(g)]	600
Donativo à Igreja[(h)]	162,5
Total	3 975,85

(a) Não há deduções à coleta específicas relativamente a prémios de seguros de vida e à aquisição de computadores. Parte-se também do princípio que o total do valor patrimonial dos imóveis detidos abrangidos pelo AIMI não ultrapassa 1,2 milhões de euros, pelo que não há dedução à coleta desse imposto (veja-se III.2.).
(b) Dado que 0,35 x 56 500 é superior ao limite de 500 (250 x2), é dedutível este limite.
(c) O limite global é de 1 000.
(d) O limite global é de 800.
(e) Pressupõe-se que o contrato foi celebrado antes de 31.12.2011 e corresponde, relativamente a juros (a amortização não é dedutível), a 0,15 x 1324 = 198,6, que é inferior ao limite dedutível permitido (296)
(f) O limite global é de 250.
(g) Corresponde ao limite dedutível para sujeitos passivos com idade superior a 50 anos (2 x 300).
(h) De acordo com o artº 63º, nº 2, do EBF, deduz-se 25% da importância atribuída (que não excede 15 % da coleta), que é considerada em 130 %.

Limite de deduções à coleta (art.º 78º, nº 7, do CIRS):

$$1000 + [\,(2500 - 1000) \times \left(\frac{80\,640 - 48\,728{,}75}{80\,640 - 7091}\right)] = 1\,651$$

pelo que, totalizando as deduções que estão sujeitas a limite 2 275,85, o limite está ultrapassado e por isso as deduções á coleta passam a ser:

1 700 + 1 651 = 3 351

E a coleta líquida relativa aos rendimentos englobados passa a ser

31 942,48 – 3 351 = 28 591,48

Somando agora as coletas relativas a taxas especiais e a tributações autónomas tem-se:

28 591,48 + 917 + 1570 = 31 078,48

E deduzindo as retenções na fonte e o pagamento por conta que tiveram lugar:

31 078,48 – (20 500* + 2 300** + 4 803,77***)

o IRS a pagar em 2018 é 3 474.71

*Corresponde à retenção feita a José António na sua atividade de engenheiro [veja-se II.1.5.2.2.d)]: 0,25 x 82 000 = 20 500.

**Corresponde ao pagamento por conta feito por José António.

***Diz respeito às retenções na fonte relativas aos rendimentos do trabalho dependente de Antonieta Maria, considerando a taxa de 19 %, aplicável a casados, dois titulares, com 2 dependentes [veja-se II.1.5.2.2.b)]:: 0,19 x 25 283= 4 803,77.

2. TRIBUTAÇÃO DE UMA SOCIEDADE RESIDENTE EM IRC

A sociedade Nova Margarina, SA, com sede em Vila Franca de Xira, dedica-se ao fabrico de margarina e outras gorduras alimentares para a indústria, sendo o seu capital detido por quatro acionistas residentes em Portugal, cada um com 15 % do capital social, e 40 % por uma sociedade com sede e direção efetiva em Barcelona.

Suponha-se que, relativamente ao período encerrado em 31 de dezembro de 2017, são apresentados os seguintes elementos (em euros):

a) O volume de negócios é de 7 500 000, sendo o resultado líquido do período 375 000;
b) Foi registado em imposto sobre o rendimento 70 mil;
c) Os movimentos de imparidades no período apresentam-se como segue:

Rubricas	*Saldo inicial*	*Reforço*	Saldo *final*
Créditos de cobrança duvidosa	6 950	6 850	13 800
Partes de capital	40 000		40 000
Total	46 950	6 850	53 800

As imparidades relativas a créditos de cobrança duvidosa dizem respeito aos seguintes créditos:

Facto de origem	*Data de vencimento*	*Valor*	*Imparidade*	
			Reconhecida em períodos anteriores	*Reconhecida no período*
Venda de um elemento do ativo tangível	2016.06.01	9 000	3 700	3 000
Venda de margarina a: - Hotel Privado, SA - Camara Municipal	 2015.10.08 2017.05.20	 6 500 2 400	3 250	 3 250 600

d) As depreciações do período somam 254 500, estando nelas incluídas as referentes aos seguintes bens:

	Ano de aquisição	Valor de aquisição	Depreciações acumuladas em 31.12.2016	Depreciações do período
Edificio fabril	2011	680 000[(a)]	160 000	20 000
Viatura ligeira de passageiros[(b)]	2015	40 000	20 000	10 000
Máquinas de uso específico[(c)]	2016	150 000	46 825	32 226

[(a)] Inclui valor do terreno subjacente
[(b)] Em regime de locação financeira
[(c)] Utilizado o método das quotas decrescentes

e) Relativamente à viatura ligeira acima indicada, em regime de locação financeira foi paga a renda de 18 000, que inclui amortização financeira no montante de 15 250;

f) Foi alienado o seguinte ativo fixo tangível, relativamente ao qual foi praticado, em matéria de depreciações, o método das quotas constantes (ou da linha reta) pela taxa máxima legalmente admissível para efeitos fiscais:

Máquina de uso específico:

Valor de realização	190 000
Valor de aquisição	240 000
Ano de aquisição	2011

g) Foi recebida da sociedade Beta & Gama, Lda, residente em Lisboa, em cujo capital social, participa, em 15 %, desde 12.05.2012, a título de dividendos, a importância de 50 000;

h) Foram contabilizados, nas contas apropriadas, os seguintes gastos:

h1) Despesas de representação	4 670
h2) Gastos diversos com viatura ligeira de passageiros	1 300
h3) Multa por infração ao Código da Estrada	500
h4) Gastos com uma creche para filhos dos empregados	15 000
h5) Quotização para associação empresarial do setor	1 200

i) Foi feito um pagamento por conta de IRC no valor de 62 550.

Resolução:

A primeira etapa para determinar o IRC a pagar relativamente ao exercício de 2017 é calcular o lucro tributável.

Para tanto, partindo do resultado líquido do período, e não existindo variações patrimoniais positivas ou negativas a ter em conta, passa-se a analisar de que modo haverá que fazer correções positivas ou negativas a rendimentos ou gastos contabilizados para ter em conta o disposto no Código do IRC.

Assim:

1. O imposto sobre o rendimento não é aceite como encargo dedutível para efeitos fiscais, pelo que se acresce ao resultado contabilístico 70 000.
2. Imparidades:

   Créditos de cobrança duvidosa

   A imparidade respeitante a um crédito proveniente da venda de um elemento do ativo tangível reconhecida no período, no valor de 3 000, não é dedutível considerando que não resulta da atividade normal. Sendo assim é de acrescer esse valor.

   Na imparidade relativa à venda de margarina ao Hotel Privado, SA, estamos perante um crédito resultante da atividade normal, cuja mora em 31.12.2017, é superior a 24 meses, pelo que o valor reconhecido no período – 3250 - pode ser aceite.

   Já a imparidade respeitante à venda de margarina a uma Câmara Municipal não pode ser aceite por ser um crédito sobre uma entidade pública. Terá de acrescer-se, por isso, o valor reconhecido no período, no montante de 600.

   Partes de capital

   Não existe qualquer reforço no período, pelo que, embora esta imparidade não seja aceite para efeitos fiscais, nada há que corrigir para efeitos fiscais.

   Em resumo, no tocante a imparidades há que acrescer 3 600 ao resultado contabilístico.
3. Depreciações:

   Edifício fabril

   O único método admissível é o das quotas constantes (ou em linha reta) e a taxa máxima de depreciação aceite para efeitos fiscais é de 5 % sobre o valor de aquisição, excluído o valor dos

terrenos, que se considera, na falta de outro critério, corresponder a 25 % do valor global, ou seja 170 000.

Assim, a depreciação contabilizada no período de 20 000 é inferior à permitida para efeitos fiscais (0.05 x 510 000 = 25 500). No entanto, em períodos anteriores foram contabilizadas depreciações no montante de 160 000 superiores às máximas dedutíveis (6 x 0,05 x 510 000 = 153 000) e que, por isso, devem ter sido tributadas. Destas depreciações tributadas (7 000) podem ser consideradas dedutíveis no exercício 5 500, que são inscritas como correções negativas a deduzir ao resultado contabilístico.

Viatura ligeira de passageiros

Os bens em locação financeira são depreciados conforme bens de propriedade da empresa, seguindo o regime geral aplicável (art.º 13º, nº 1, do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro).

O único método admissível é o das quotas constantes (ou em linha reta) e a taxa máxima de depreciação aceite para efeitos fiscais é de 25 % sobre o valor de aquisição, que, no entanto, para efeitos de depreciação não pode exceder 25 000 (viaturas adquiridas após 1/1/2015).

Assim, a depreciação contabilizada é superior em 3 750 á máxima permitida, valor que se traduz numa correção positiva ao resultado líquido contabilístico.

A depreciação feita é um gasto em viatura ligeira de passageiros e, por isso, está ainda sujeita a tributação autónoma (veja-se adiante o ponto 8).

Máquina de uso específico

Foi utilizado o método das quotas decrescentes, o que pressupondo que se trata de um bem adquirido em estado de novo está de acordo com a lei fiscal.

Verifica-se que no exercício de 2016 foi efetuada a depreciação máxima permitida que é de 46 875 (2,5 x 0,125 x 150 000). Também no exercício de 2017 a depreciação corresponde à aceite para feitos fiscais [2,5 x 0,125 x (150 000 – 46 875)] pelo que não há qualquer correção a fazer.

4. Renda de locação financeira

Pressupõe-se que não está contabilizado como gasto o valor correspondente à amortização financeira, ou seja 15 250, o que corresponde à legislação fiscal aplicável, pelo que não há qualquer correção a efetuar.

Quanto à parte da renda que não é amortização financeira, no montante de 2 750, parte-se da hipótese que não excede, em conjunto com outros gastos de financiamento, o limite aplicável para efeitos da sua dedutibilidade (veja-se II.2.3.1.1.10), pelo que também não há qualquer correção a fazer. Há, porém, relativamente a esses encargos, que ter em conta, neste caso concreto, a existência de tributação autónoma (veja-se adiante o ponto 8).

5. Alienação de ativo fixo tangível

O valor contabilizado deve corresponder à mais valia contabilística que é dada pela diferença entre o valor de realização (VR) e o valor de aquisição (VA), líquido das depreciações efetuadas (DP) e corrigido dos encargos e gastos inerentes (E).

As depreciações neste caso devem corresponder a 6 x 0,125 x 240 000 = 180 000 e não há notícia de encargos e gastos inerentes, pelo que:

$$MV_{cont} = 190\,000 - (240\,000 - 180\,000) = 130\,000$$

Para efeitos fiscais, o valor líquido contabilístico é atualizado pelo coeficiente de desvalorização monetária, que, pressupondo, para 2017, a manutenção de coeficientes iguais aos aplicáveis às alienações verificadas em 2016 (Portaria n.º 316/2016, de 14 de dezembro – veja-se II.2.3.1.1.12.), tem-se:

$$MV_{fiscal} = 190\,000 - (240\,000 - 180\,000) \times 1{,}03 = 128\,200$$

A mais valia tributável seria, assim, de 128 200.

Verifica-se, no entanto, pela alínea d) do enunciado, que foram adquiridas em 2016 máquinas de uso específico, no valor de 150 000, o que corresponde a um investimento de 78,95 % do valor de realização desta alienação, efetuado no ano anterior a esta, o que é elegível para efeitos do regime

fiscal do reinvestimento (veja-se II.2.1.1.12). Pressupõe-se, por outro lado, que não houve novos investimentos em 2017 e também não existe a intenção de fazer novos investimentos em 2018 e 2019. Assim, a 78,95 % da mais valia apurada para efeitos fiscais (isto é, 101 213,9) é possível aplicar o referido regime, o que significa uma tributação apenas de metade dessa mais valia, ou seja:

0,5 x 0,7895 x 128 200 = 50 606,95.

O restante da mais valia fiscal – 26 986,1 – é tributado na totalidade.

Em termos de quadro 7 da declaração modelo 22 tem-se:

- a deduzir (mais-valia contabilística) 130 000
- a acrescer:
  - (mais valia corresponde à não intenção de reinvestimento): 26 986,1
  - (50 % da mais-valia correspondente ao reinvestimento) : 50 606,95

6. Recebimento de dividendos

Estando reunidas as condições de aplicação do regime de "*participation exemption"* (veja-se II.2.3.1.1.13.) - participação direta no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10 %, detenção ininterrupta dessa participação durante o ano de 2016, sujeição dessa sociedade a IRC em Portugal sem estar isenta deste imposto nem abrangida pelo regime de transparência fiscal – os lucros recebidos no montante de 50 000, que nos termos da lei não foram objeto de qualquer retenção na fonte (veja-se II.2.5.2.), não concorrem para o lucro tributável da sociedade que os recebe.

Há, portanto, lugar a uma correção a deduzir de 50 000 no quadro 7 da declaração modelo 22.

7. Despesas de representação

Tratando-se de despesas devidamente documentadas que foram incorridas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC são dedutíveis para efeitos fiscais, pelo que não há qualquer correção a fazer ao valor contabilizado.

O montante suportado no total de 4 670 está, porém, sujeito a tributação autónoma de IRC à taxa de 10 % (veja-se II.2.4.2.), ou seja no montante de 467.

8. Gastos com viaturas ligeiras de passageiros

Pressupondo que a viatura em causa não é movida a energia elétrica, há lugar a tributação autónoma à taxa de 35% (veja-se II.2.4.2.)

Os gastos conhecidos abrangem depreciações dedutíveis e não dedutíveis (10 000), parte da renda de locação financeira que não se destina a amortização (2 750) e outros gastos diversos (1 300), pelo que a tributação autónoma corresponde a 4 917,5 [0,35 x (10 000 + 2750 + 1 300)]

9. Multa por infração ao Código da Estrada

Trata-se de um gasto que não é aceite para efeitos fiscais (veja-se II.2.3.1.1.11.), pelo que o respetivo valor (500) deverá ser inscrito no quadro 7 da declaração modelo 22 a acrescer ao resultado contabilístico.

10. Gastos com creche

Trata-se de uma realização de utilidade social, que pode ser deduzida para efeitos fiscais em 140 % do montante efetivamente despendido (veja-se II.2.3.1.1.7.)

Sendo assim, tendo em conta que o gasto de 15 000 está devidamente contabilizado e, por isso, influenciou já o resultado líquido do período, falta deduzir para efeitos fiscais 40 %, ou seja 6 000, que devem ser inscritos, a deduzir no quadro 7 da declaração modelo 22.

11. Quotização para associação empresarial do setor

Este tipo de gastos pode ser dedutível para efeitos fiscais em 150% do valor efetivamente despendido, se o seu montante não ultrapassar 2‰ do volume de negócios (veja-se II.2.3.1.1.8.).

Sendo esse o caso, haverá que acrescer ao valor contabilizado como gasto (1200) o montante correspondente a 50 % do mesmo, ou seja deduzindo ao resultado contabilístico 600, através da sua inscrição no quadro 7 da declaração modelo 22.

Em resumo, tem-se

Resultado líquido do período		375 000
A acrescer:		
Imposto sobre o rendimento	70 000	
Imparidades (3000 + 600)	3 600	
Depreciação viatura ligeira	3 750	
Mais-valia fiscal (26 986,1 + 50 606,95)	77 593,05	
Multas	500	155 443,05
Total		530 443,05
A deduzir:		
Depreciações tributadas em períodos anteriores	5 500	
Mais valia contabilística	130 000	
Dividendos (*Participation exemption*)	50 000	
Gastos em creche	6 000	
Quotizações para associação empresarial	600	192 100
LUCRO TRIBUTÁVEL		338 343,05

Tributações autónomas (467 + 4917,5) = 5 384,5

Determinado o lucro tributável, a segunda etapa é a determinação da matéria coletável pela dedução àquele de prejuízos fiscais de exercícios anteriores e de benefícios fiscais que operem por dedução no lucro tributável. Dado que não há informação sobre essas deduções pressupõe-se que não existem pelo que a matéria coletável é igual ao lucro tributável, ou seja 338 343,05.

Aplicando a taxa geral de IRC de 21 % (dado não se tratar de pequena e média empresa por ter mais de 250 trabalhadores), obtém-se a coleta de 71 052,04.
Não há lugar a derrama estadual por o lucro tributável ser inferior a 1 500 mil euros, pelo que a coleta total é também de **71 052,04**, valor que, por ausência de deduções, é o que corresponde ao **Total do IRC liquidado**. Pressupondo que não foram feitas retenções na fonte, há agora que apenas abater os pagamentos por conta realizados no valor de 62 550, o que significa que o IRC ainda a pagar é 8 502,04.
Quanto à **derrama municipal**, no município em que a empresa se situa – Vila Franca de Xira – mantendo-se para 2017 a taxa aplicável com referência a 2015, que é de 1,5 % para empresas com um volume de negócios superior a € 300 000, o montante devido é de **5 075,15**, que corresponde a 0.015 x 338 343,05
Há ainda que somar as **tributações autónomas** no montante de **5 384,5**.
Assim:

Total a pagar em 2018 (8 502,04 + 5 075,15+ 5 384,5):	18 961,69