



2009 - Um Ano em Revista
Direito Fiscal



MACEDO VITORINO & ASSOCIADOS
Sociedade de Advogados, RL

Grupo de Direito Fiscal

A Macedo Vitorino & Associados presta assessoria a clientes nacionais e estrangeiros em sectores específicos de actividade, de que destacamos o sector financeiro, telecomunicações, energia e distribuição. Desde a sua constituição, a Macedo Vitorino & Associados estabeleceu relações estreitas de correspondência e de parceira com algumas das mais prestigiadas sociedades de Advogados da Europa e dos Estados Unidos, o que nos permite assessorar eficientemente transacções internacionais.

O nosso Grupo de Direito Fiscal está preparado para fornecer todo o tipo de informações e serviços nesta área, nomeadamente:

- Aconselhamento especializado em matéria de tributação, através de um efectivo planeamento fiscal;
- Apoio jurídico em fiscalidade internacional;
- Análise de questões relacionadas com imposto indirectos;
- Tributação imobiliária e aconselhamento em matéria de fundos imobiliários;
- Avaliação do regime de Benefícios Fiscais e sua adequação ao perfil e necessidades do cliente;
- Incentivos fiscais ao investimento; e
- Elaboração do dossier de preços de transferência.

A Macedo Vitorino & Associados é citada em onze das dezoito áreas de trabalho analisadas pelo directório internacional, The European Legal 500, nomeadamente em “Banking and Finance”, “Capital Markets”, “Project Finance”, “Corporate”, “Tax”, “Telecoms” e “Litigation”. A nossa actuação é ainda destacada pela IFLR 1000 em “Project Finance”, Corporate Finance” e “Mergers and Acquisitions” e pela Chambers and Partners em “Litigation”.

A informação incluída neste estudo é de carácter genérico, pelo que não deverá ser considerada como aconselhamento profissional. Caso necessite de aconselhamento jurídico sobre estas matérias deverá contactar um advogado. Caso seja cliente da Macedo Vitorino & Associados, poderá contactar-nos para mva@macedovitorino.com ou através do seu contacto habitual.

Tel.: 21 324 1900 – Fax: 21 324 1929

Índice

1. Introdução	1
2. Principais acontecimentos	1
2.1. O Orçamento de Estado para 2009	1
2.2. O Orçamento Suplementar	2
2.3. O novo Sistema de Normalização Contabilística	3
2.4. O Código Contributivo.....	4
2.5. Declaração de inconstitucionalidade de norma relativa ao PEC.....	4
3. Alterações legislativas	5
3.1. Adaptação do CIRC às novas normas de contabilidade.....	5
3.2. O novo pacote do IVA.....	6
3.3. Novo regime de tributação das indemnizações auferidas por administradores, gerentes e gestores.....	6
3.4. Alterações aos Benefícios Fiscais ao Investimento e o Código Fiscal do Investimento	7
3.5. Novo enquadramento fiscal dos produtos disponibilizadas pelas associações mutualistas	7
4. Perspectivas para 2010	8

O ano de 2009 ficou marcado pela crise económica que afectou as empresas e obrigou o Governo a tomar medidas de estímulo económico e de combate à crise. Em geral, as alterações à lei fiscal foram no sentido do desagravamento, incluindo várias medidas de incentivo ao investimento, ainda que pontualmente se tenha verificado um agravamento da tributação.

1. Introdução

Num contexto de crise financeira e económica internacional, a actividade económica em Portugal foi fortemente condicionada pela propagação dos efeitos da crise, tendo a estratégia anti-crise incluindo também medidas de carácter fiscal.

Em termos globais, as alterações introduzidas pelo Orçamento de Estado para 2009 (OE 2009) implicaram algum desagravamento da carga fiscal, incluindo algumas medidas de combate aos efeitos da crise. Contudo, cedo se tornou evidente que o OE 2009 teria que ser alterado para fazer face à evolução negativa dos indicadores económicos, não reflectida no OE 2009. Tal justifica que o Governo tivesse necessidade de aprovar dois orçamentos rectificativos.

Relativamente às medidas de agravamento fiscal, a mais importante foi sem dúvida a aprovação do Código Contributivo, que alargou significativamente a base de incidência. Contudo, face às suas implicações para as empresas, a entrada em vigor deste código prevista para 2010 foi adiada.

O ano de 2009 ficou ainda marcado pela aprovação do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que substituiu o Plano Oficial de Contabilidade (POC), aproximando as regras de relato financeiro portuguesas das normas internacionais de contabilidade (NIC). A aprovação do SNC implicou alterações significativas não apenas ao nível das normas de relato financeiro, mas também ao nível da terminologia, obrigando a várias adaptações ao Código do IRC (CIRC).

O presente estudo passa em revista as principais alterações aprovadas em 2009 com efeitos na fiscalidade e antecipa eventuais alterações para o ano de 2010.

2. Principais acontecimentos

2.1. O Orçamento de Estado para 2009

Apesar de ter sido aprovado em 2008, o OE 2009 foi sem dúvida o primeiro acontecimento relevante para o ano de 2009. Com efeito, ao abrigo da lei que aprovou o OE 2009 foram introduzidas alterações relevantes em matéria fiscal com efeitos em 2009.

Desde logo, introduziram-se algumas medidas de agravamento da carga fiscal em sede de IRC, destacando-se:

- (a) Aumento dos pagamentos por conta de 70% para 75% em relação às empresas cujo volume de negócios seja igual ou inferior a € 498.797,90; e
- (b) Suspensão do regime simplificado de IRC, deixando de ser possível aos sujeitos passivos optar pela determinação do lucro tributável com base

2009 Ano em Revista: Grupo de Direito Fiscal

neste regime a partir de Janeiro de 2009 - os sujeitos que já beneficiam, poderão renunciar em Janeiro de 2009 ou beneficiar do regime até ao final do período de 3 anos.

Esta última medida, para além de aumentar os custos de algumas empresas, afastou a possibilidade de aplicação da taxa reduzida de 20%.

Não obstante os agravamentos, verificou-se um desagravamento resultante da criação de um escalão geral de taxa reduzida de IRC de 12,5%, aplicável à matéria colectável até €12.500, mantendo-se a taxa de 25% para a matéria colectável superior a esse valor. Embora esta medida tenha beneficiado todas empresas, o seu impacto foi sobretudo sentido ao nível das pequenas e médias empresas.

Em sede de IRS, salientam-se, entre outras medidas:

- (a) Alargamento dos prazos de reinvestimento do valor de venda de imóveis de habitação permanente, para efeitos da isenção de IRS, até 36 meses; e
- (b) Actualização dos limites de dedução à colecta, nomeadamente, relativas a (i) despesas de saúde e (ii) encargos com imóveis e equipamentos novos de energias renováveis ou que consomem gás natural, nomeadamente veículos eléctricos ou movidos a energias renováveis.

A lei do OE 2009 introduziu ainda medidas que pretendem mitigar os efeitos da eventual crise económica. De entre essas medidas, mereceu destaque o regime especial aplicável a fundos de investimento imobiliário e sociedades de investimento imobiliário para arrendamento habitacional (FIIAH e SIIAH). Os rendimentos distribuídos por estes fundos e sociedades (com excepção de mais-valias) ficarão isentos de IRS e IRC.

2.2. O Orçamento Suplementar

Em 10 de Março, foi publicado o designado “Orçamento Suplementar” ao OE 2009. Para além de alterações ao OE 2009, o orçamento suplementar criou o programa orçamental “Iniciativa para o Investimento e o Emprego”, ao abrigo do qual foi aprovado o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento realizado em 2009 (RFAI 2009).

Este programa apoiou-se em cinco vectores: (i) modernização das escolas, (ii) promoção das energias renováveis, da eficiência energética e das redes de transporte de energia, (iii) modernização da infra-estrutura tecnológica, (iv) apoio especial à actividade económica, exportações e pequenas e médias empresas e (v) apoio ao emprego e reforço da protecção social.

O RFAI 2009 destinou-se aos sujeitos passivos que exercessem actividade (i) nos sectores agrícola, florestal, agro-industrial, energético e turístico e ainda da indústria extractiva ou transformadora, com excepção dos sectores

siderúrgico, da construção naval, das fibras sintéticas, e (ii) no âmbito das Redes de Banda Larga de Nova Geração.

O RFAI 2009 estabeleceu um regime combinado de incentivos fiscais com vista a potenciar o investimento produtivo empresarial, com base nas seguintes medidas:

- (a) Dedução à colecta de IRC, e até à concorrência de 25% da mesma, de (i) 20% do investimento relevante, relativamente ao investimento até ao montante de € 5.000.000 e (ii) 10% do investimento relevante, relativamente ao investimento de valor superior a € 5.000.000;
- (b) Isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis, por um período até cinco anos, relativamente aos prédios da sua propriedade que constituíssem investimento relevante; e
- (c) Isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Bens Imóveis e de Imposto do Selo relativamente às aquisições de prédios que constituíssem investimento relevante.

Complementarmente, aprovou-se a descida do limite mínimo do pagamento especial por conta, aplicável em sede de IRC, de € 1.250 para € 1.000, e reduziu-se o limiar mínimo do crédito de imposto a partir do qual pode ser solicitado o reembolso do IVA para € 3.000.

2.3. O novo Sistema de Normalização Contabilística

No dia 13 de Julho foi publicado o Decreto-Lei n.º 158/2009, que aprovou o SNC e revogou o POC, que entrou em vigor no primeiro exercício a partir de 1 de Janeiro de 2010.

O SNC constitui um conjunto de normas coerentes com as NIC em vigor na UE e, por outro lado, com as actuais versões das quarta e sétima directivas comunitárias sobre contas.

O SNC aproxima-se, assim, dos novos padrões comunitários, obedecendo a uma estrutura conceptual próxima da estrutura aprovada pelo International Accounting Standards Board (IASB), passando os modelos de demonstrações financeiras a seguir padrões harmonizados, mas flexíveis.

De salientar que, além das “Normas contabilísticas e de relato financeiro” (NCRF) - o núcleo central do sistema - o SNC inclui igualmente “Normas contabilísticas e de relato financeiro para pequenas entidades” (NCRF-PE), que são normas simplificadas aplicáveis a entidades cuja dimensão não ultrapasse dois de três dos seguintes limites:

- (a) Total do balanço: € 500.000;
- (b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 1.000.000; e
- (c) Trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20.

2.4. O Código Contributivo

A 16 de Setembro de 2009 foi publicado o Código Contributivo. Este código foi elaborado com o intuito de modernizar o sistema previdencial da Segurança Social e compilar cerca de 40 leis avulsas num único diploma. Para além da sistematização da legislação, o Código Contributivo introduziu alterações importantes.

A entrada em vigor do Código Contributivo, prevista para 2010, implicaria um aumento dos encargos das empresas, mais em resultado do alargamento da base de incidência do que pelo agravamento das taxas. Em empresas com contratos de trabalho a tempo indeterminado, esta tendência poderia ser compensada pela diminuição em 1% da taxa aplicável a estes contratos, contudo, apenas com efeitos a partir de 2011.

Ora, o contexto de crise económica, que afectava as empresas no momento da entrada em vigor do Código, levou a algumas pressões no sentido de ser adiada a entrada em vigor deste Código.

Em 27 de Novembro, o Parlamento aprovou o adiamento da entrada em vigor do Código, por um ano, perspectivando-se a sua entrada em vigor somente em 2011.

2.5. Declaração de inconstitucionalidade de norma relativa ao PEC

Em 29 de Setembro de 2009, o Tribunal Constitucional (TC) pronunciou-se no sentido da inconstitucionalidade do número 9 do artigo 98.º do CIRC, declarando-a com força obrigatória geral, quando interpretado no sentido em que permite a exigência de pagamento especial por conta (PEC) a entidades isentas de IRC no exercício a que respeitam os pagamentos.

Declarou ainda a inconstitucionalidade do número 5 do artigo 44.º da Lei n.º 60-A/2005, que aprovou o Orçamento de Estado para 2006 (LOE 2006), que determinou o pagamento de um PEC mínimo nos períodos de tributação iniciados em 2005.

O pedido de fiscalização abstracta da constitucionalidade, abrangendo os números 9 e 11 do artigo 98.º do CIRC e os números 5 e 6 do artigo 44.º da LOE 2006, foi apresentado por um grupo de deputados da Assembleia da República, com fundamento no facto de a Administração Fiscal ter notificado, em Outubro e Novembro de 2005, um grande número de entidades licenciadas para operar no Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM) para o pagamento de coimas devidas pela não entrega de montantes relativos ao PEC. O CINM beneficia de um regime de incentivos fiscais, entre os quais a isenção de IRC, destinado a vigorar até 31 de Dezembro de 2011.

Os requerentes do pedido de fiscalização fundamentaram este pedido com base na violação dos seguintes princípios: (i) princípio da legalidade da criação de impostos, (ii) princípio da tributação de empresas com base no

rendimento real e, conseqüentemente, do princípio da capacidade contributiva, (iii) princípio da não retroactividade da lei fiscal, (iv) princípio da proporcionalidade e da confiança legítimas inerentes a um Estado de Direito e (v) princípio da autonomia regional.

O Tribunal Constitucional entendeu que, sendo necessário que exista uma relação de instrumentalidade entre o PEC e o facto tributário gerador da obrigação fiscal – nomeadamente, a existência de rendimentos tributáveis em sede de IRC - não se justificaria, sendo até desproporcionada e excessiva, a exigência de PEC a entidades isentas de IRC, ainda que estas pudessem solicitar a devolução dos montantes pagos, a esse título, em momento posterior.

No mesmo sentido, com base na proibição constitucional da retroactividade da lei fiscal, o Tribunal Constitucional declarou inconstitucional o número 5 do artigo 44.º da LOE 2006, uma vez que esta norma tinha em vista a aplicação do número 9 do artigo 98.º do CIRC aos períodos de tributação iniciados em 2005.

Considerando os custos administrativos que poderiam resultar de uma aplicação retroactiva, o Tribunal Constitucional restringiu a produção de efeitos da declaração de inconstitucionalidade das mencionadas normas a situações futuras, sem prejuízo dos casos ainda susceptíveis de impugnação contenciosa ou que dela se encontrem pendentes.

3. Alterações legislativas

3.1. Adaptação do CIRC às novas normas de contabilidade

O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, alterou o CIRC e adaptou as regras de determinação do lucro tributável ao SNC. Conforme previsto, este diploma entrou em vigor no primeiro exercício a partir de 1 de Janeiro de 2010.

As alterações ao CIRC visaram aproximar a fiscalidade da contabilidade e surgem na sequência da aprovação do SNC, que implicou não só alterações ao nível da terminologia, mas também a eliminação de normas que se tornaram desnecessárias ou alteração das actuais regras.

Apesar de na maior parte dos casos se verificar uma convergência entre as normas contabilistas e as fiscais (ex.: aplicação do modelo do justo valor em instrumentos financeiros), em algumas situações manteve-se a separação, com graus variáveis, entre o tratamento contabilístico e o fiscal (ex.: amortizações).

De destacar, entre outras alterações, a introdução da possibilidade de dedução fiscal das provisões para garantias a clientes, bem como o novo regime dos contratos de construção, em que passou a ser obrigatório o método de percentagem de acabamento.

3.2. O novo pacote do IVA

O Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto, transpôs para a ordem jurídica interna as Directivas 2008/8/CE, 2008/117/CE e 2008/9/CE, todas relativas ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). À semelhança das adaptações do SNC, estas alterações apenas entraram em vigor a 1 de Janeiro de 2010.

Em termos gerais, o Decreto-Lei n.º 186/2009 veio:

- (a) Alterar as regras de localização das prestações de serviços;
- (b) Criar um novo regime de reembolsos a sujeitos passivos que suportam o IVA em aquisições de bens ou serviços ou em importações, realizados em Estado membro onde não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal; e
- (c) Implementar novas medidas de combate à fraude e à evasão fiscal, nomeadamente através da introdução de novas regras relativas à periodicidade das declarações recapitulativas das operações intracomunitárias, que passam a abranger também prestações de serviços.

Relativamente às regras de determinação da localização das prestações de serviços, em substituição da anterior regra geral da conexão com o Estado onde o prestador de serviços tem a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio, o Decreto-Lei n.º 186/2009 introduziu duas regras gerais de localização para efeitos de tributação das prestações de serviços, dependendo de o destinatário dos serviços prestados ser um sujeito passivo do imposto (operações B2B) ou não ser sujeito passivo (operações B2C), a ser tributadas, respectivamente, no estado do destinatário e no estado do prestador. As novas regras gerais estão, porém, sujeitas a excepções.

3.3. Novo regime de tributação das indemnizações auferidas por administradores, gerentes e gestores

A 7 de Setembro foi publicada a Lei n.º 100/2009, que alterou o CIRS e o CIRC com vista, designadamente, a criar um regime de tributação das indemnizações por cessação de funções ou por rescisão de contrato antes do termo quando auferidas por administradores, gestores e gerentes de pessoas colectivas residentes em território português.

Estas alterações foram aprovadas na sequência da discussão pública sobre os designados “para-quedas dourados” (golden parachutes), que se traduzem no pagamento de avultadas indemnizações aos administradores de empresas, em caso de destituição dos respectivos cargos. As alterações aprovadas entraram em vigor no dia 12 de Setembro de 2009.

Assim, em sede de IRS, as importâncias auferidas pela cessação das funções de gestor, administrador ou gerente de pessoas colectivas residentes

em Portugal deixaram de beneficiar da isenção ficando sujeitas a imposto na sua totalidade.

Paralelamente, em sede de IRC, a Lei n.º 100/2009 criou uma nova tributação autónoma, à taxa de 35%, aplicável a quaisquer indemnizações ou compensações devidas, não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, em caso de cessação de funções de gestor, administrador ou gerente e, bem assim, à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento.

3.4. Alterações aos Benefícios Fiscais ao Investimento e o Código Fiscal do Investimento

No dia 23 de Setembro, foram publicados os Decretos-Lei n.º 249/2009 e n.º 250/2009 que alteraram o regime dos benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual e revogaram os Decretos-Lei n.º 401/99, de 14 de Outubro, e n.º 409/99, de 15 de Outubro, com efeitos a 1 de Janeiro de 2009.

Entre as principais alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 249/2009 destacam-se a alteração ao artigo 41.º do EBF, a aprovação do Código Fiscal do Investimento (CFI), a simplificação dos procedimentos aduaneiros e ainda a criação de um novo regime fiscal especial para residentes não habituais, com rendimentos de actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, que serão tributáveis a uma taxa especial de 20%.

Relativamente às alterações ao artigo 41.º do EBF, salientam-se o alargamento do prazo de vigência deste regime de 2010 para 2020 e a elevação/actualização dos montantes mínimos de investimento para a elegibilidade dos projectos.

Por seu turno, o Decreto-Lei n.º 250/2009 regulamentou os benefícios fiscais especificamente relacionados com projectos de investimento com vista à internacionalização de empresas, conforme previsto no artigo 22.º do CFI.

Entre outras alterações, destaca-se a extensão dos benefícios às actividades associadas aos pólos de competitividade tecnológica e o incentivo às acções conjuntas de internacionalização, quer pela aceitação de investimentos conjuntos, quer pela majoração do crédito fiscal até 5%.

3.5. Novo enquadramento fiscal dos produtos disponibilizadas pelas associações mutualistas

O Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro, alterou o CIRS, o CIRC e o Estatuto dos Benefícios Fiscais com vista a eliminar as diferenciações negativas para as soluções das associações mutualistas nas áreas da

previdência, da protecção e da poupança individuais relativamente a produtos comercializados pelas empresas seguradoras e pelas sociedades gestoras de fundos de pensões.

Neste âmbito, são relevantes as seguintes disposições:

- (a) A consideração como rendimentos de capitais dos montantes disponibilizados pelas associações mutualistas, à semelhança do que se encontra previsto para os fundos de pensões;
- (b) A não incidência de IRS sobre as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas pelas associações mutualistas;
- (c) A dedução à colecta de 30% das importâncias despendidas pelos sujeitos passivos que desenvolvam profissões de desgaste rápido e de 25% das despesas com educação e reabilitação do sujeito passivo ou dependentes com deficiência, na constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice;
- (d) A dedução à colecta de 30% das contribuições pagas às associações mutualistas que cubram exclusivamente os riscos de saúde relativamente ao sujeito passivo ou aos seus dependentes, pagos por aquele ou por terceiros;
- (e) A dedução à colecta de 20% das contribuições individuais dos participantes e aos reembolsos disponibilizados por associações mutualistas, que garantam exclusivamente o benefício de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, incapacidade para o trabalho, desemprego e doença grave, desde que (i) pagas e suportadas por terceiros, tenham sido, comprovadamente, tributadas como rendimentos do sujeito passivo ou (ii) pagas e suportadas pelo sujeito passivo, não constituam encargos inerentes à obtenção de rendimentos da categoria B.

4. Perspectivas para 2010

Para 2010 antevê-se, com a proposta-de-lei do OE 2010, a manutenção e reforço de alguns incentivos fiscais, principalmente em sede de IRS e IRC, não obstante o relatório do OE 2010 ter reconhecido os constrangimentos orçamentais a que Portugal está sujeito.

Assim, ao mesmo tempo que são prorrogados alguns incentivos fiscais (*e.g.* RFAI), prevê-se a criação de outros incentivos tendo em vista determinados objectivos (*e.g.* estímulo à dispersão de capital das PME) e ainda a possibilidade de cumular, durante o ano de 2010, o benefício fiscal relativo à criação de emprego com outros incentivos de apoio ao emprego.

Contudo, nem todas as medidas vão no sentido do tão desejado desagravamento fiscal. Entre as medidas que maior polémica tem suscitado

destaca-se a tributação autónoma sobre remunerações de administradores, gerentes e gestores, que já foi alvo de críticas.

Outra novidade é a simplificação das taxas liberatórias, passando a aplicar-se uma taxa de 20% a todos os rendimentos sujeitos a estas taxas, quer a residentes, quer a não residentes.

Em sede de imposto do selo, é de destacar a eliminação de algumas verbas da Tabela Geral do Imposto do Selo, que apesar da sua pouca relevância orçamental, implicavam um encargo para os agentes económicos (e.g. escritos de contratos, actos notariais).

Finalmente, o Plano de Estabilidade e Crescimento (PEC) entretanto aprovado contém já algumas medidas fiscais a introduzir no período 2010-2013, tais como:

- (a) Sujeição à taxa de 20% das mais-valias mobiliárias em sede de IRS;
- (b) Diferenciação do valor global das deduções à colecta tendo em consideração o rendimento colectável dos contribuintes, com ressalva para dois primeiros escalões do IRS, as deduções à colecta personalizantes e as relativas às pessoas com deficiência;
- (c) Limitação do valor global dos benefícios fiscais deduzidos à colecta, em IRS, em função do rendimento colectável dos contribuintes, estabelecendo-se para o efeito limites (correspondentes a uma percentagem do rendimento colectável) para cada um dos escalões de rendimentos;
- (d) Aplicação de uma taxa de 45% a sujeitos passivos com rendimentos colectável superiores a € 150.000.

Não é expectável que estas alterações venham a ser introduzidas já em 2010. Contudo, a situação orçamental poderá obrigar o Governo a antecipar algumas destas medidas já em 2010.