

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: [CIRC |  
Artigo: [21.º |  
Assunto: [Sociedade de Agricultura de Grupo |  
Processo: [2018 000454, PIV 13159, sancionado por despacho da Diretora de Serviços do IRC, de 29 de março de 2019 |  
Conteúdo: [O pedido de informação vinculativa incide sobre o tratamento fiscal de incrementos patrimoniais gratuitos, consubstanciados em legados testamentários de prédios concretizados em 2017, obtidos por uma sociedade de agricultura de grupo (SAG).

1) Os sujeitos passivos de IRC e, designadamente, no que ao presente caso concerne, as sociedades civis sob forma comercial com sede ou direção efetiva em território português que exerçam, a título principal, qualquer atividade de natureza agrícola, são tributadas pelo lucro decorrente dessa atividade;

2) Tendo sido adotado pelo legislador um conceito lato de rendimento (rendimento acréscimo), concorrem para a formação do lucro tributável, não apenas os rendimentos resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência do exercício, no caso, de uma atividade de natureza agrícola, como quaisquer outras variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, mas que aumentem o valor do respetivo património;

3) As Sociedades de Agricultura de Grupo, criadas pelo DL 49.184, de 11-08-1969, e com o regime revisto pelo DL 513-J/79, de 26-12, beneficiavam das regalias e das isenções fiscais concedidas às cooperativas agrícolas, de acordo com o disposto nos referidos Decretos-Leis;

4) O novo regime jurídico das sociedades de agricultura de grupo (SAG) constante do DL 336/89, de 04-10-1989, determina, no seu artigo 16º sob a epígrafe de "Disposições finais", que, "As sociedades constituídas ao abrigo do Decreto-Lei nº 49184, de 11 de agosto de 1969, e do Decreto-Lei nº 513-J/79, de 26 de dezembro, continuam a regular-se pelos regimes instituídos nesses diplomas, sem prejuízo de poderem optar pelo regime disposto no presente diploma" (cfr. nº 1);

5) Em sede de Regalias e Isenções, o artigo 8º desse diploma estabelece que "As SAG beneficiam das regalias e isenções já definidas pelo artigo 13º do Decreto-Lei 513-J/79, de 26 de setembro";

6) Contudo, há que verificar se a remissão para o regime fiscal dos benefícios aplicáveis às cooperativas agrícolas acima descrito é o que atualmente ainda perdura;

7) Nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, al. a) do Código do IRC (CIRC), na redação anterior à Lei nº 75/93, de 20/12, estabelecia-se estarem isentas de IRC "as cooperativas agrícolas, na parte correspondente aos rendimentos

derivados da aquisição de produtos, animais, máquinas, ferramentas e utensílios destinados a ser utilizados nas explorações dos seus membros, assim como os provenientes da transformação, conservação ou venda de produtos dessas explorações e, bem assim, os resultantes da prestação de serviços comuns aos agricultores seus membros e ainda do seguro mútuo e rega". Por outro lado, determinava-se no nº 3 desse artigo que: "Não são abrangidos pelas isenções previstas nos números anteriores os rendimentos sujeitos a IRC por retenção na fonte.";

8) A Lei 75/93 (Lei que aprovou o OE de 1994) através do seu artigo 28º veio dar nova redação à alínea a) do nº 1 do artigo 11º do CIRC estabelecendo expressamente a isenção de IRC, também, quanto às sociedades de agricultura de grupo;

9) Com a introdução do Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC) (Lei 85/98, de 16/11) as cooperativas agrícolas permaneceram isentas de IRC (vd. artigo 13º nº 1 alínea a)), ainda que com as exceções previstas no nº 3 do artigo 7º desse EFC, não sendo, contudo, abrangidos pela prevista isenção os rendimentos sujeitos a IRC por retenção na fonte. No artigo 21º, nº 1, al. a) desse EFC, determinou-se que, com a sua entrada em vigor, era revogado o artigo 11º do CIRC, na parte respeitante a cooperativas;

10) As SAG continuaram a beneficiar da aplicação do disposto no artigo 11º do CIRC até ao período de tributação de 2000, data da expressa revogação pelo nº 5 do artigo 56º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE para 2000 publicado no DR nº 80, 2º Suplemento, série I-A);

11) De acordo com o disposto no nº 3 do referido artigo 56º da Lei 3-B/2000, foram aditados ao Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) os artigos 47º-B e 49º-F. O artigo 47º-B, sob a epígrafe "Sociedades de Agricultura de Grupo" determinava que essas entidades ficavam sujeitas a tributação em IRC à taxa de 20% até 31 de dezembro de 2005. No nº 6 do artigo 56º estipulava-se a sua produção de efeitos a 1 de janeiro de 2001;

12) O DL 198/2001, de 03/07/2001, diploma que aprovou a revisão do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, e do Estatuto dos Benefícios Fiscais, publicou, em anexo, os correspondentes articulados, que dele fazem parte integrante, constando do artigo 63º do EBF, sob a epígrafe "Sociedades de agricultura de grupo", a sujeição das SAG a tributação em IRC à taxa de 20% até 31-12-2005, salvo se beneficiarem de taxa inferior;

13) Por sua vez, as cooperativas continuaram a beneficiar de um regime fiscal específico, antes consagrado no Estatuto Fiscal Cooperativo (Lei 85/98, de 16/11) e depois da sua revogação pela Lei do OE para 2012 (Lei 64-B/2011, de 30/12) reconduzido ao artigo 66-A do EBF;

14) Mantendo-se válido, por atual, o entendimento sancionado por Despacho do Diretor-Geral dos Impostos, de 2010-07-23, no processo 354/2009 da DSIRC, de que a norma revogatória do EFC (o artigo 21º, nº 1, al. a) da Lei 85/98, de 16/11) , que revoga o artigo 11º do CIRC, na parte respeitante a

cooperativas, "parece indicar uma intenção do legislador em promover uma separação do regime fiscal das cooperativas do das demais entidades previstas no artigo 11º do CIRC, designadamente as SAG, aplicando-se o EFC apenas às cooperativas."

Mais se considerou nesse despacho "tendo em conta essa intenção de separar os regimes fiscais das entidades previstas no então artigo 11º do Código do IRC" que "após a revogação total dessa norma" "as SAG passam a estar sujeitas ao regime de redução de taxa, beneficiando da redução da taxa prevista no então artigo 63º (artigo 47º-B antes da renumeração) do EBF entre 2001 e 2005" . "A partir de 01-01-2006, as SAG passam a estar sujeitas ao regime geral do IRC aplicável a entidades residentes que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola";

15) A isenção prevista na alínea a) do nº 1 do artigo 66º-A do EBF não é aplicável às SAG, estando estas, desde 2006-01-01, sujeitas ao regime geral de IRC aplicável às entidades residentes que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

16) A remissão operada pelo artigo 8º do DL 336/89, de 04-10-1989, que estabelecia beneficiarem as SAG das regalias e isenções já definidas pelo artigo 13º do Decreto-Lei 513-J/79, de 26 de Setembro, foi revogada aquando da introdução do Estatuto Fiscal Cooperativo (Lei 85/96, de 16/11) pelo seu artigo 21º nº 1 alínea a) ao determinar que, com a sua entrada em vigor, era revogado o artigo 11º do CIRC na parte respeitante às cooperativas, na medida da sua incompatibilidade com essa posterior legislação.

17) Consequentemente os legados testamentários em causa, enquanto variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação concorrem para a formação do lucro tributável, considerando-se como valor de aquisição o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo (n.º 2 do artigo 21º), o qual, por sua vez, prevê no seu artigo 13º, nº 1, que " O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial".