

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.92º - Resultado da liquidação

Assunto: Enquadramento fiscal do regime do n.º 3 do artigo 3.º da Lei n.º 19/2022, de 21 de outubro, no artigo 92.º do CIRC

Processo: 29452, com despacho de 2026-02-16, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: A entidade veio questionar se o n.º 3 do artigo 3.º da Lei n.º 19/2022, de 21 de outubro, se encontra limitado pelo regime disposto no artigo 92.º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

1- A Lei n.º 19/2022 determinou o coeficiente de atualização de rendas para 2023, criou o apoio extraordinário ao arrendamento, reduziu o IVA no fornecimento de eletricidade, estabeleceu um regime transitório de atualização das pensões, estabeleceu um regime de resgate de planos de poupança e determinou a impenhorabilidade de apoios às famílias.

2- O artigo 2.º da Lei n.º 19/2022 estabeleceu uma restrição temporária à aplicação do regime geral quanto à atualização das rendas associadas a arrendamento urbano e rural.

3- Por forma a mitigar os efeitos desta restrição temporária, foi estabelecido, no artigo 3.º, o apoio extraordinário ao arrendamento, por via fiscal, o que foi esclarecido na Exposição dos Motivos da Proposta de Lei n.º 33/XV (que deu origem à Lei n.º 19/2022).

4- No que às pessoas coletivas diz respeito, o n.º 3 do artigo 3.º da Lei n.º 19/2022 determinou que, "[p]ara efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), a determinação dos rendimentos tributáveis de rendas, aos quais se aplicam as taxas previstas no artigo 87.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, obtém-se através da aplicação do coeficiente de 0,87", acrescentando, o n.º 4, que este regime não se aplica aos sujeitos passivos de IRC abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável.

5- Este regime de apoio extraordinário ao arrendamento aplica-se apenas a rendas que, cumulativamente, cumpram as seguintes condições:

"a) Se tornem devidas e sejam pagas em 2023;

b) Emerjam de contratos de arrendamento em vigor antes de 1 de janeiro de 2022, comunicados à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos do artigo 60.º do Código do Imposto do Selo, aprovado em anexo à Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, quando aplicável; e,

c) Não respeitem a contratos que sejam objeto de atualização a um valor superior ao que resulte da aplicação do coeficiente de atualização determinado no artigo anterior."

6- Sendo um regime temporário, o legislador estabeleceu que o disposto no artigo 3.º da Lei n.º 19/2022 produzia efeitos apenas entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2023 (artigo 10.º, n.º 1 da Lei n.º 19/2022).

7- Uma vez que este apoio extraordinário ao arrendamento se concretiza numa diminuição do rendimento sujeito a tributação, os sujeitos passivos deviam deduzir o montante correspondente ao benefício concedido pelo n.º 3 do artigo 3.º da Lei n.º 19/2022, no campo 774 do Quadro 07 da Declaração Modelo 22 de IRC, e declarar, no Campo 439 do Quadro 04 - Deduções ao Rendimento do Anexo D (Benefícios Fiscais) da Declaração Modelo 22, "o montante correspondente ao diferencial de 0,13 (1 - 0,87) do montante dos rendimentos tributáveis das rendas, às quais se apliquem as taxas previstas no art.º 87.º do Código do IRC (art.º 3.º da Lei n.º 19/2022, de 21 de outubro)" (Instruções de Preenchimento, aprovadas por Despacho n.º 271/2024, de 12 de janeiro, pág. 187).

8- Explanado o apoio extraordinário ao arrendamento, em sede de IRC, a questão centra-se agora em saber se este é um benefício fiscal ou não.

9- O n.º 1 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) define como benefícios fiscais "as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem", acrescentando, o n.º 2, que "[s]ão benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior".

10- Como ensina Nuno Sá Gomes, "enquanto factos impeditivos, os benefícios fiscais traduzem-se sempre em situações que estão sujeitas a tributação, isto é, que são subsumíveis às regras jurídicas que definem a incidência, objectiva e subjectiva do imposto. Ou de outro modo: só se pode beneficiar excepcionalmente o que está sujeito a tributação, como regra". Aliás, "o benefício fiscal é, juridicamente mais do que isto. É uma situação complexa que, além de impedir a tributação-regra, isto é, o nascimento da obrigação de imposto com o seu conteúdo normal, dá origem, simultaneamente, ao nascimento do direito ao benefício fiscal" (GOMES, Nuno de Sá, "Teoria Geral dos Benefícios Fiscais", Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165), Centro de Estudos Fiscais, 1991, pág. 95).

11- E o mesmo autor esclarece que o artigo 2.º, n.º 2, in fine, do EBF determina que, além dos benefícios fiscais tipificados na norma, "são também benefícios fiscais as medidas desagravadoras "ali não previstas" que obedeçam às características enunciadas no número anterior, isto é, que correspondam ao conceito legal de benefício fiscal" (GOMES, Nuno de Sá, Ob. Cit., pág. 107).

12- Cumpre, ainda, referir que o conceito de benefício fiscal não se confunde com o conceito de não sujeição, como resulta expressamente dos artigos 2.º e 4.º, ambos do EBF: os benefícios fiscais são considerados despesa fiscal (artigo 2.º, n.º 3 EBF) e as não sujeições tributárias são "medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência" (artigo 4.º, n.º 2 EBF).

13- Não é por não estar tipificado numa das modalidades de benefícios identificadas no n.º 2 do artigo 2.º do EBF que não é benefício fiscal, até porque o legislador foi cauteloso e criou um critério residual: "outras medidas fiscais que obedeçam às características" de benefício fiscal.

14- E, na situação em análise, estão verificados todos os pressupostos do benefício

fiscal, previsto no artigo 2.º do EBF:

a) impede-se a tributação de 0,13 (1-0,87) do montante dos rendimentos tributáveis provindos de rendas, mediante a verificação de determinadas condições;

b) é uma medida de carácter excecional e temporário, a vigorar apenas no ano civil de 2023;

c) e destina-se à tutela de um interesse público extrafiscal superior aos da própria tributação que impede: mitigar os efeitos que a restrição temporária à aplicação do regime geral quanto à atualização das rendas associadas a arrendamento urbano e rural poderá ter nas entidades que auferam rendas.

15- O n.º 1 do artigo 92.º do CIRC determina que, "para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.º".

16- Este regime tem por objetivo limitar as deduções ao lucro tributável, à matéria coletável ou à coleta de IRC resultantes da consideração de determinados regimes ou benefícios fiscais.

17- O n.º 2 do artigo 92.º do CIRC enumera, taxativamente, os benefícios fiscais excluídos da aplicação da limitação constante do n.º 1, ou seja, a norma do n.º 1 do artigo 92.º do CIRC é aplicável a todos os benefícios fiscais, à exceção dos previstos no n.º 2.

18- E, não constando o n.º 3 do artigo 3.º da Lei n.º 19/2022 entre as exceções ali expressamente previstas, nem sendo excecionado daquela aplicação pela própria Lei n.º 19/2022, e sendo este regime qualificado como benefício fiscal na aceção do artigo 2.º do EBF, conclui-se que está sujeito à limitação quantitativa estabelecida no artigo 92.º do CIRC.