

Ofício Circulado N.º: 20283
Data: 2025-10-09
Entrada Geral:
N.º Identificação Fiscal (NIF):
Sua Ref.ª:
Técnico: .

Subdireções-Gerais
Unidade dos Grandes Contribuintes
Direções de Serviços
Direções de Finanças
Serviços de Finanças

Assunto: IRC - REGIME EXTRAORDINÁRIO DE APOIO AOS ENCARGOS COM ELETRICIDADE E GÁS NATURAL

A Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2023 (LOE 2023), estabeleceu, no seu art.º 231.º, o regime extraordinário de apoio a encargos suportados com eletricidade e gás, aplicável ao período de tributação de 2022.

Tal regime foi introduzido na sequência da adoção do pacote de medidas para as empresas (“Energia para avançar”), tendo em vista mitigar os efeitos da subida dos preços da energia na estrutura de custos das empresas.

Regime semelhante foi, posteriormente, estabelecido no art.º 239.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2024 (LOE 2024), sendo aplicável aos períodos de tributação de 2023 e de 2024.

Tais regimes aplicam-se aos sujeitos passivos de IRC residentes que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, aos não residentes com estabelecimento estável e aos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada (categoria B), excluindo-se, contudo, os sujeitos passivos que desenvolvam atividades económicas que geram, pelo menos, 50% do volume de negócios no domínio da:

- a) Produção, transporte, distribuição e comércio de eletricidade ou gás; ou
- b) Fabricação de produtos petrolíferos, refinados ou a partir de resíduos, e de aglomerados de combustíveis. (cfr. n.ºs 1 e 5 do art.º 231.º da LOE 2023 e n.ºs 1 e 5 do art.º 239.º da LOE 2024)

Os regimes em causa preveem, para efeitos de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos, uma majoração de 20% dos gastos e perdas referentes a consumos de eletricidade e gás natural na parte em que excedam os do período de tributação de 2021, deduzidos de eventuais apoios recebidos nos termos do Decreto-Lei n.º 30-B/2022, de 18 de abril (DL 30-B/2022). (cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 231.º da LOE 2023 e n.ºs 1 e 2 do art.º 239.º da LOE 2024).

A referida majoração não concorre para o limite previsto no n.º 1 do art.º 92.º do Código do IRC (CIRC) (cfr. n.º 3 do art.º 239.º e n.º 5 do art.º 285.º, ambos da LOE 2024), sendo que este benefício fiscal não pode ser cumulado com outros apoios ou incentivos de qualquer natureza relativamente aos mesmos gastos e perdas elegíveis (cfr. n.º 6 do art.º 231.º da LOE 2023 e n.º 6 do art.º 239.º da LOE 2024).

Considerando que foram suscitadas algumas dúvidas interpretativas no âmbito destes regimes, divulgam-se os seguintes entendimentos, sancionados por meu despacho de 19-04-2023 e de 02-10-2025, proferidos por delegação de competências:

A. Fórmula de cálculo da majoração

1. Pretendendo-se com estes regimes mitigar os efeitos da subida dos preços da energia na estrutura de custos das empresas e não distinguindo a lei os dois tipos de gastos, referindo-se a gastos com eletricidade e gás natural como um todo, considera-se que a majoração em causa deve ter por base o montante total desses gastos e perdas, ou seja, o somatório dos gastos e perdas com eletricidade e com gás natural.
2. Assim, a majoração deve ser apurada de acordo com a seguinte fórmula:

$(\sum \text{Gastos e perdas com eletricidade e gás natural em N} - \sum \text{Gastos e perdas com eletricidade e gás natural em N-X} - \text{Eventuais apoios recebidos nos termos do DL 30-B/2022}) * 20\%$

B. Valores estimados de consumos / Gastos imputados ao período de tributação, mas respeitantes a consumos de períodos anteriores

3. Os gastos, reconhecidos na contabilidade, relativos ao consumo de energia (eletricidade e gás natural) do último mês do período de tributação são gastos estimados, já que o seu valor exato é conhecido apenas no início do período seguinte, na sequência da receção das faturas referentes àquele mês.
4. De acordo com a normalização contabilística, existindo uma diferença entre a referida estimativa e o valor efetivamente faturado, a mesma é refletida nos resultados do período em que é rececionada a fatura, como um gasto ou um rendimento, consoante se verifique um aumento ou uma diminuição face ao valor estimado.
5. Não obstante, no âmbito dos regimes em causa, e para efeitos do cálculo da majoração, na determinação do valor dos gastos referentes ao consumo de energia (eletricidade e gás natural) de um determinado período de tributação, devem ser considerados os valores que nesse período estejam refletidos na contabilidade, independentemente de se tratarem de gastos estimados (o que acontece relativamente ao último mês do período) ou de se tratar da diferença face ao valor estimado no último mês do período anterior.

C. Gastos de energia elegíveis

6. No âmbito dos regimes em causa, para efeitos do cálculo da majoração, deve ser considerado o montante total das faturas de energia (eletricidade e gás natural).
7. Existindo situações em que alguma das componentes do custo com a energia tenha sido registada como rendimento (como seja, no caso da eletricidade, o valor do “acesso às redes” que em 2022 foi negativo), esse rendimento deve ser considerado para efeitos do cálculo da majoração, ainda que tal componente seja faturada separadamente.

D. Regra de proporcionalidade prevista no n.º 4 do art.º 239.º da LOE 2024

8. O n.º 4 do art.º 231.º da LOE 2023 prevê que “No caso de sujeitos passivos que iniciem a atividade durante o período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2021 os gastos e perdas incorridos a considerar para efeitos dos números anteriores devem ser proporcionais ao período de atividade do sujeito passivo nesse ano.”.
9. Assim, para os sujeitos passivos que iniciem a atividade durante o período de tributação de 2021, e para efeitos do apuramento da majoração, os gastos do período de tributação de 2022 (período ao qual se aplica o regime estabelecido no art.º 231.º da LOE 2023) que devem ser comparados com os de 2021 devem ser proporcionais ao período de atividade do sujeito passivo neste período de tributação, já que não faria sentido comparar os gastos e perdas referentes a consumos de energia (eletricidade e gás natural) relativos a um ano completo (o período de tributação de 2022), com os

gastos e perdas relativos a um período inferior (o período de tributação de 2021, período de início de atividade).

10. O art.º 239.º da LOE 2024 tem, no seu n.º 4, uma norma semelhante, mas que refere o seguinte:
“No caso dos sujeitos passivos que iniciem a atividade no período de tributação anterior à aplicação do regime, os gastos e perdas incorridos a considerar para efeitos dos números anteriores devem ser proporcionais ao período de atividade do sujeito passivo nesse ano.”.
11. Verifica-se, assim, que o legislador passou a referir-se aos sujeitos passivos que iniciem a atividade *“no período de tributação anterior à aplicação do regime”*, quando no regime anterior se referia aos sujeitos passivos que iniciem a atividade *“durante o período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2021”*.
12. Ora, numa análise sistemática do art.º 239.º da LOE 2024 e atendendo à razão de ser do regime aí previsto, o seu n.º 4 deve ser interpretado no sentido de que a regra de proporcionalidade dos gastos e perdas aí prevista se aplica aos sujeitos passivos que iniciem a atividade num período de tributação anterior àquele em que apliquem efetivamente o regime pela primeira vez, e desde que esse período de tributação de início de atividade não seja anterior ao de 2021.
13. Daqui resulta, concretamente, que, no caso dos sujeitos passivos que iniciem a atividade no período de tributação de 2021, 2022 ou 2023, os gastos e perdas a considerar, para efeitos do apuramento da majoração de 2023 e/ou de 2024, devem ser proporcionais ao período de atividade do sujeito passivo no período em que tenham iniciado atividade, respetivamente 2021, 2022 ou 2023, consoante o caso.
14. Refira-se, contudo, que, iniciando atividade no período de tributação de 2023, o sujeito passivo não poderá, obviamente, ter benefício fiscal nesse período, porquanto não existe, ainda, outro período de tributação com o qual possa comparar os encargos com energia (eletricidade e gás natural) de 2023. Pela mesma razão, um sujeito passivo que inicie atividade no período de tributação de 2024, não terá benefício em 2024.
15. Para melhor ilustrar estas situações, apresenta-se a seguinte tabela relativa aos encargos a considerar para efeitos de apuramento da majoração, nos períodos de tributação de 2023 e 2024:

	PT 2023	PT 2024
Início atividade anterior ao <u>PT de 2021</u>	Encargos PT vs Encargos PT2021	Encargos PT vs Encargos PT2021
Início atividade <u>no PT de 2021</u>	Encargos PT proporcionais ao período de atividade do SP em 2021 vs Encargos PT2021	Encargos PT proporcionais ao período de atividade do SP em 2021 vs Encargos PT2021
Início atividade <u>no PT de 2022</u>	Encargos PT proporcionais ao período de atividade do SP em 2022 vs Encargos PT2022	Encargos PT proporcionais ao período de atividade do SP em 2022 vs Encargos PT2022
Início atividade <u>no PT de 2023</u>	SP não tem BF	Encargos PT proporcionais ao período de atividade do SP em 2023 vs Encargos PT2023
Início atividade <u>no PT de 2024 ou posterior</u>	-	SP não tem BF

Com os melhores cumprimentos,

A Subdiretora-Geral