

IRC

Taxas e Liquidação



Abílio Sousa

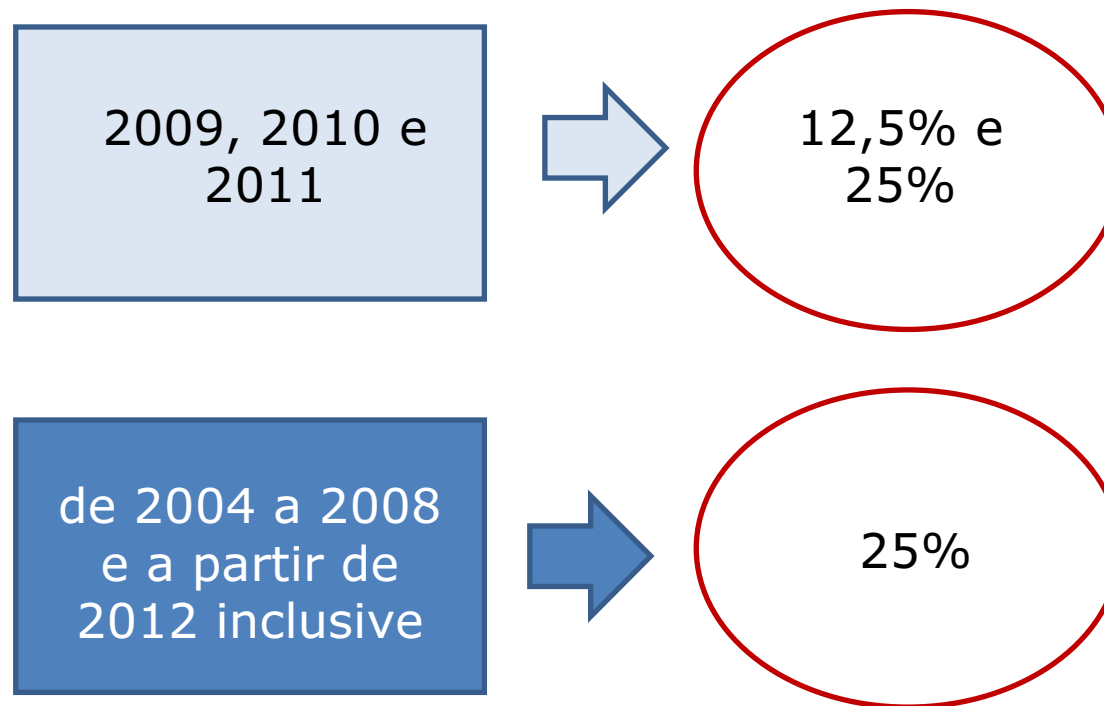
abril 2012

OE 2012 - IRC (artigo 87.º)

Taxa do IRC

- É **eliminada a taxa de 12,5%** aplicável até aqui aos primeiros € 12.500,00 de matéria colectável
- É também alterada de 21,5% **para 25%** a taxa de IRC aplicável aos rendimentos de títulos de dívida e outros rendimentos de capitais não expressamente tributados a taxa diferente (por exemplo, lucros e juros), quando obtidos por **entidades não residentes**

OE 2012 - IRC (artigo 87.º) evolução das taxas do regime geral do IRC



nota: nas Regiões autónomas existem taxas específicas

OE 2012 - IRC (artigo 87.º)

Taxa do IRC

- Introduce-se uma **taxa de tributação agravada de 30%** aplicável a **rendimentos de capitais pagos ou colocados à disposição de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável** (anteriormente tributados à taxa de 21,5%)
- ver Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro (lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada)

IRC (artigo 87.º-A) derrama estadual

- Com a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho (medidas de consolidação orçamental):
- Foi criada a **derrama estadual**
- Sobre a **parte do lucro tributável superior a € 2.000.000,00** sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, **incide uma taxa adicional de 2,5 %**

IRC (artigo 87.º-A) derrama estadual

- **Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades**, a derrama estadual incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante

IRC (artigo 87.º-A) derrama estadual

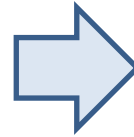
- **Aplicação temporal da derrama estadual:**
- A derrama estadual apenas poderá ser aplicada ao período fiscal da sua entrada em vigor, ou seja, a partir do período de 2010
- Relativamente aos sujeitos passivos de IRC que, nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do CIRC, tenham adoptado um período anual de imposto diferente do ano civil, que tenha tido início ainda durante o ano de 2009, não é aplicada a taxa de derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC

IRC (artigo 87.º-A) derrama estadual

- Com o OE 2012:
- **É reduzido de € 2.000.000,00 para € 1.500.00,00** o limite de lucro tributável a partir do qual há lugar ao pagamento de derrama estadual, **passando a taxa de 2,5% para 3%**
- Introdúz-se, ainda, uma **nova taxa de 5% a aplicar à parcela do lucro tributável que exceda os € 10.000.000,00**
- Prevê-se que estas alterações se apliquem aos dois períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2012

IRC (artigo 87.º-A) derrama estadual

Derrama
estadual em
2010 e 2011



$$(LT - 2.000.000) \times 2,5\%$$

Derrama
estadual em
2012 e 2013



$$[(LT \text{ (com o limite de } 10.000.000) - 1.500.000) \times 3\%] \\ + [(LT - 10.000.000) \times 5\%]$$

IRC (artigo 87.º-A) derrama estadual

- Exemplo: comparação 2011/2012:
- Um dado sujeito passivo de IRC, apresenta em 2012 um lucro tributável de € 15.000.000,00
- Cálculo da derrama estadual devida em 2012:
- $\text{Derrama estadual} = ((10.000.000 - 1.500.000) \times 3\%) + ((15.000.000 - 10.000.000) \times 5\%) = 255.000 + 250.000 = 505.000,00$
- Derrama estadual que seria devida em 2011 nas mesmas condições $= (15.000.000 - 2.000.000) \times 2,5\% = 325.000,00$

IRC - Tributações Autónomas o artigo 88.º do CIRC

- As tributações autónomas constantes do artigo 88.º podem subdividir-se da seguinte forma:
- a) Tributações autónomas incidentes sobre encargos dedutíveis;
- b) Tributações autónomas sobre lucros distribuídos; e
- c) Tributações autónomas incidentes sobre despesas injustificadas.

IRC - Tributações Autónomas o artigo 88.º do CIRC

- Na tributação relacionada com encargos incluem-se os **gastos relacionados com viaturas, despesas de representação e ajudas de custo.**
- Aqui, a perspectiva do legislador que conduziu à criação destas tributações autónomas assenta numa lógica de distinção entre os encargos necessários à obtenção dos rendimentos e aqueles que não o são. Na impossibilidade de efectuar esta distinção com rigor, optou-se por tributar uma parcela de tais encargos.

IRC - Tributações Autónomas o artigo 88.º do CIRC

- A tributação autónoma sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, constante do n.º 11 do artigo 88.º do Código do IRC, destina-se somente a evitar que tais lucros possam ficar sem tributação na situação expressa na norma.

IRC - Tributações Autónomas o artigo 88.º do CIRC

- Finalmente, no terceiro grupo identificado, encontramos um **conjunto de despesas consideradas injustificadas ou mesmo desnecessárias para a obtenção dos rendimentos** e como tal não é de estranhar que as mesmas sejam tributadas a taxas muito elevadas.

IRC - Tributações Autónomas despesas não documentadas

- n.º 1 do artigo 88.º do Código do IRC:
- **as despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%**, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º do mesmo Código
- esta taxa é **elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.**
- **Proposta de OE para 2012:** esta taxa passa a ser aplicável também às entidades não sujeitas a IRC (rendimentos de jogo)

IRC - Tributações Autónomas despesas não documentadas

- Os gastos não documentados que estejam a afectar o resultado líquido do período são acrescidos no apuramento do lucro tributável (campo 716 do Quadro 07 da declaração modelo 22).



Gastos não documentados (art.º 23.º, n.º 1)	716	.	.	,
---	-----	---	---	---

- Para além disso, qualquer despesa não documentada, por se desconhecer a origem e o destinatário, está sujeita a esta tributação autónoma.

IRC - Tributações Autónomas

despesas não documentadas

- Atenção à necessidade de efectuar uma correcta distinção entre este tipo de despesas e os encargos que não se encontrem devidamente documentados e que estejam a afectar o resultado líquido do período:

Despesas não documentadas → não têm qualquer suporte documental

Encargos não devidamente documentados → têm um documento emitido por entidade externa, mas não reúne todas as condições legais exigidas

IRC - Tributações Autónomas despesas de representação

- n.º 7 do artigo 88.º do Código do IRC:
- São tributados autonomamente à **taxa de 10 %** os encargos dedutíveis relativos a **despesas de representação**.
- Para este efeito, consideram-se despesas de representação, nomeadamente, as despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

IRC - Tributações Autónomas

despesas de representação

- Também aqui é necessário distinguir:
- As **despesas de representação** das
- **despesas de deslocação**, pois nestas últimas só se devem incluir as despesas de transportes, refeições e alojamento suportadas com o pessoal ao serviço da empresa.
- O gasto das despesas de deslocação é aceite fiscalmente na totalidade.

IRC - Tributações Autónomas despesas de representação

- n.º 9 do artigo 88.º do Código do IRC:
- 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 facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 45º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitem.

IRC - Tributações Autónomas ajudas de custo

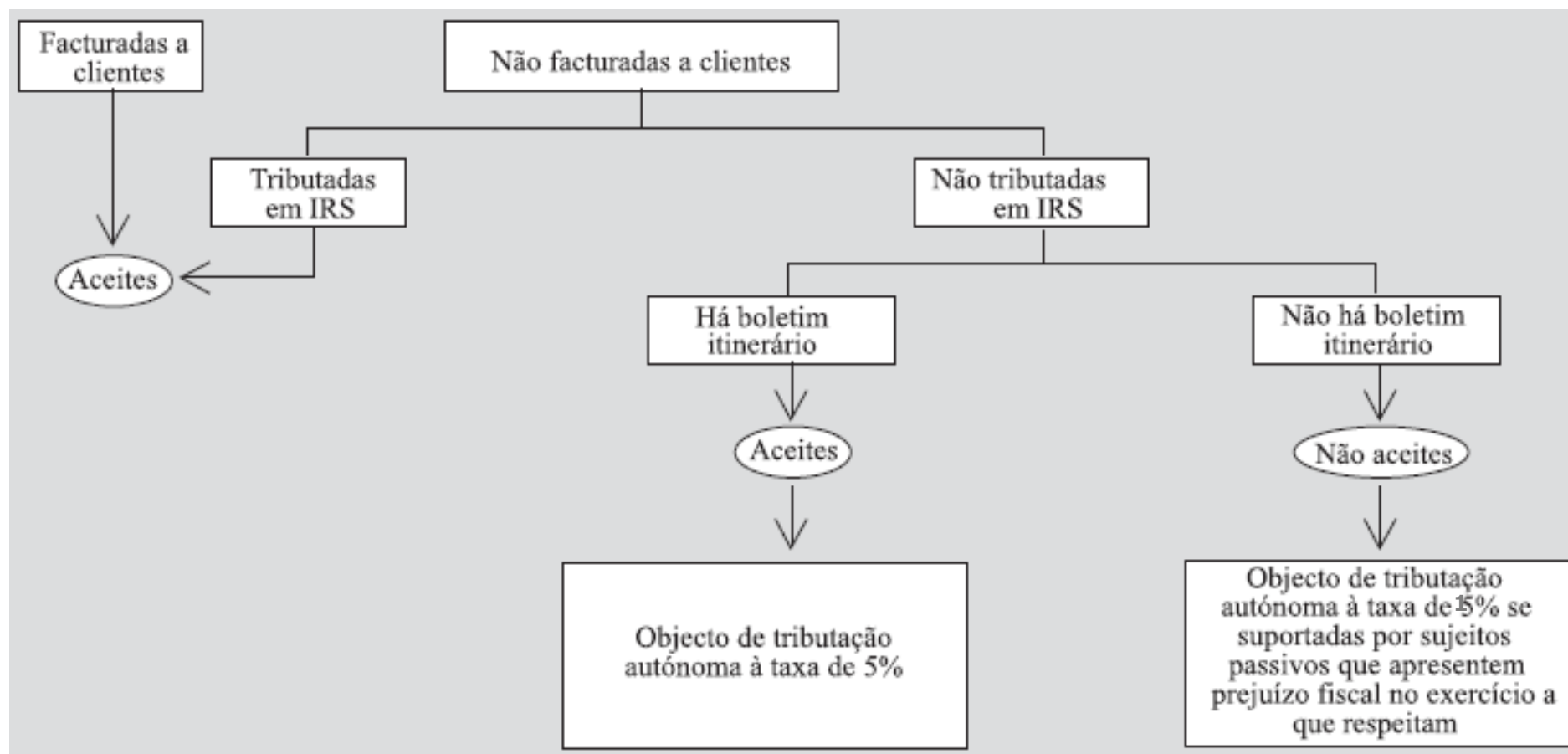
- O conceito de ajudas de custo encontra-se definido no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril.
- É imprescindível que a sociedade possa **comprovar os encargos efectivamente suportados** respeitantes a ajudas de custo através do mapa itinerário, sendo necessário dar a conhecer:
 - o nome do beneficiário,
 - o local e a data da deslocação,
 - tempo e objectivo de permanência,
 - bem como o montante diário que lhe foi atribuído, de modo a aferir se o mesmo excede os limites legais de sujeição a IRS, bem como o valor facturado.

IRC - Tributações Autónomas quilómetros

- A comprovação dos encargos efectivamente suportados com a **compensação por uso de viatura própria (quilómetro)**, é feita através do mapa itinerário, sendo necessário dar a conhecer:
- o nome do beneficiário,
- o local onde se deslocou,
- a data da deslocação,
- tempo e objectivo de permanência,
- matrícula da viatura,
- montante pago por quilómetro, de modo a aferir se o mesmo excede os limites legais de sujeição a IRS.

IRC - Tributações Autónomas

Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador



IRC - Tributações Autónomas indenizações

- A Lei n.º 100/2009, de 7 de Setembro veio alterar o n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS no que respeita à **tributação das quantias pagas a título de indemnização ou compensação a gestores, gerentes e administradores pela cessação dos respectivos mandatos.**
- Estas quantias passaram a ser tributadas pela sua totalidade, deixando de beneficiar da isenção parcial anteriormente prevista.
- Até à entrada em vigor deste diploma, o Código do IRS conferia o mesmo tratamento fiscal às quantias auferidas, por um lado, por trabalhadores e, por outro lado, por gestores, gerentes e administradores, pela cessação dos respectivos vínculos com a sociedade.

IRC - Tributações Autónomas indenizações

- Esta lei teve também efeitos no IRC sujeitando a tributação autónoma os gastos ou encargos relativos a indenizações:
- Alínea a) n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC:
- São tributados à **taxa de 35% os gastos ou encargos relativos a indenizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos 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

IRC - Tributações Autónomas bónus e outras remunerações variáveis

- Com a aprovação da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Orçamento do Estado para 2010) passaram também a estar sujeitos a tributação autónoma, à **taxa de 35%**:
- **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 € 27.500.00, salvo se o seu 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.

IRC - Tributações Autónomas bónus e outras remunerações variáveis

- Dúvida frequente:
- Qual a interpretação a dar quanto ao limite de € 27.500,00 fixado na norma, isto é, a tributação autónoma incide apenas sobre o excesso deste limite ou sobre a totalidade do bónus? Vejamos um exemplo:
- Uma dada sociedade pagou em 2011, um bónus a um administrador, no valor de € 40.000,00, o qual representa cerca de 40% da sua remuneração anual.
- Este bónus cumpre as condições de incidência, estando por isso sujeito a uma tributação autónoma de 35%, dado que foi pago na totalidade no mesmo período.
- Cálculo da tributação autónoma: $40.000,00 \times 35\% = 14.000,00$

IRC - Tributações Autónomas bónus e outras remunerações variáveis

- Note-se que estão sujeitos a tributação autónoma em sede de IRC à taxa única de 50% os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, **pagas ou apuradas em 2010 por instituições de crédito e sociedades financeiras**, a administradores ou gerentes, quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a € 27.500,00.

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- O Orçamento do Estado para 2011 conferiu nova redacção à norma agravando as taxas de tributação autónoma.
- Assim, actualmente são tributados autonomamente à **taxa de 10 %**:
- os encargos efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas **cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º**, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica.

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- a **taxa de 20%** é aplicada:
- aos encargos efectuados ou suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas **cujo custo de aquisição seja superior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º**

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- Conceito de encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos:
- depreciações,
- rendas ou alugueres,
- seguros,
- manutenção e conservação,
- combustíveis e
- impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- **Estão excluídos** os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas,
- afectos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as depreciações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- O montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC consta da **Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho**.
- Com a publicação desta Portaria, pretendeu-se fixar os montantes que deverão ser aplicados nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC e, por remissão, igualmente, para efeitos de aplicação do regime constante no n.º 4 do artigo 88.º, para as viaturas adquiridas no período de 2010 e seguintes.

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- **Limites** aplicáveis às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC):

Tipo de viatura	Para períodos de tributação iniciados			
	Antes de 2010-01-01	A partir de 2010-01-01	A partir de 2011-01-01	A partir de 2012-01-01
Ligeiras de passageiros ou mistas movidas exclusivamente a energia eléctrica	29.927,87	40.000,00	45.000,00	50.000,00
Outras ligeiras de passageiros ou mistas	29.927,87	40.000,00	30.000,00	25.000,00

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- o **Orçamento do Estado para 2011** introduziu significativas alterações no valor das tributações autónomas incidentes sobre viaturas.
- As alterações efectuadas são as seguintes:
- 1) **Os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas**, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica, **passam a ser sujeitos a tributação autónoma independentemente de serem ou não fiscalmente dedutíveis em sede de IRC**

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- o **Orçamento do Estado para 2011** introduziu significativas alterações no valor das tributações autónomas incidentes sobre viaturas.
- As alterações efectuadas são as seguintes:
- 2) **A base tributável passa a incidir sobre os encargos efectuados ou suportados** por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola
- 3) **Deixa de existir a distinção de taxas para os veículos com menor impacto ambiental**, sobre os quais incidiu uma taxa de 5% até 2010.

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- Assim, **em 2011**, os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica, serão tributados da seguinte forma:
- **À taxa de 10%**, relativamente às viaturas com valor de aquisição igual ou inferior ao montante aceite fiscalmente (€ 30.000,00, para o ano de 2011)
- **À taxa de 20%** relativamente às viaturas cujo custo de aquisição seja superior ao mesmo montante, fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC.

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- Exemplo: **Comparação 2010-2011**
- Viatura ligeira de passageiros adquirida em 2010 por 60.000 e sobre a qual foi praticada a taxa de depreciação de 25%.
- Tributação autónoma incidente sobre este facto em 2010:
- Encargo fiscalmente dedutível $\times 10\% = 10.000$ $(40.000 \times 25\%) \times 10\% = \mathbf{1.000}$
- Tributação autónoma incidente sobre este facto em 2011:
- $(60.000 \times 25\%) \times 20\% = 15.000 \times 20\% = \mathbf{3.000}$

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- **Nota muito importante** e aplicável a todas as tributações autónomas incluídas no artigo 88.º do CIRCI:
- todas as taxas de tributação autónoma **são agravadas em 10 pontos percentuais para sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem** quaisquer dos factos tributários que lhes dão origem.

IRC - Tributações Autónomas encargos com viaturas

- Exemplo: **agravamento das taxas de tributação autónoma**
- Admita-se uma dada empresa que possui no seu activo uma viatura ligeira de passageiros adquirida em 2011 por 40.000 e sobre a qual foi praticada a taxa de depreciação de 25%.
- O sujeito passivo apresenta prejuízo fiscal no período e suportou também encargos dedutíveis com despesas de representação no valor de 5.000
- Tributação autónoma incidente sobre estes factos em 2011:
- $(10.000 \times 30\% = 3.000) + (5.000 \times 20\% = 1.000) = 4.000$

IRC (artigo 92.º) resultado da liquidação

- Para as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade 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) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, **não pode ser inferior a 90 %** do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º

IRC (artigo 92.º) limitação de benefícios fiscais

- Com o OE 2011 foi novamente alterado o artigo 92.º do CIRC limitando-se ainda mais a usufruição de determinados benefícios fiscais
- Assim, **o IRC liquidado não pode ser inferior a 90% daquele que seria apurado caso o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais**

IRC (artigo 92.º)

limitação de benefícios fiscais

- Para a aplicação desta norma, continuam incluídos no conceito de benefício fiscal, o regime específico de dedução das contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis (n. 13 do artigo 43.º), bem como o regime de transmissibilidade de prejuízos fiscais no âmbito de fusões (artigo 75.º)
- No entanto, ao contrário da redacção anterior, a **norma agora aplica-se a todos os benefícios fiscais, com exclusão dos que são expressamente referidos na mesma**

IRC (artigo 92.º)

limitação de benefícios fiscais

- Assim, os **benefícios fiscais excluídos para efeito de aplicação desta limitação** são:
- Benefícios de carácter contratual;
- SIFIDE II;
- Benefícios fiscais aplicáveis às Zonas Francas;
- Benefícios fiscais que operem por redução de taxa;
- Benefícios fiscais relativos à criação de emprego;
- Benefícios fiscais aplicáveis às SGPS, às SCR e ICR;
- Benefício fiscal referido no artigo 42.º do EBF

IRC (artigo 92.º)

limitação de benefícios fiscais

- *Caso prático n.º 3*
- um sujeito passivo de IRC apresenta em 2011, lucro tributável e matéria colectável de € 100.000,00 tendo uma dedução à colecta de € 10.000,00 relativa ao SIFIDE II, bem como uma dedução ao rendimento de € 40.000,00 referente a um donativo e respectiva majoração (artigo 62.º do EBF)

Liquidação com benefícios

$$12.500 \times 12,5\% = 1.562,50$$

$$87.500 \times 25\% = 21.875,00$$

$$\text{IRC liquidado} = 13.437,50$$



Liquidação "sem" benefícios

$$12.500 \times 12,5\% = 1.562,50$$

$$127.500 \times 25\% = 31.875,00$$

$$\text{IRC liquidado} = 23.437,50$$

$$23.437,50 \times 90\% = 21.093,75$$

consequência:

acréscimo de 7.656,25 (21.093,75 – 13.437,50) no campo 371 do
Quadro 10 da declaração modelo 22

IRC (artigo 92.º) limitação de benefícios fiscais

- *Caso prático n.º 4*
- um sujeito passivo de IRC apresenta em 2011, lucro tributável de 20.000,00 e matéria colectável nula (por ter direito a deduzir prejuízos de € 30.000,00), havendo lugar a uma dedução ao rendimento de € 20.000,00 referente ao benefício de remuneração convencional do capital social e outra de € 30.000,00, relativa ao artigo 19.º do EBF (criação de emprego)

Liquidação com benefícios

IRC liquidado = 0,00

Liquidação "sem" benefícios

$$10.000 \times 12,5\% = 1.250,00$$

IRC liquidado = 1.250,00

$$1.250,00 \times 90\% = 1.125,00$$

consequência:

acréscimo de 1.125,00 no campo 371 do Quadro 10 da declaração modelo 22