OTOC
Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

Formação à Distância

Apuramento do lucro tributável
(Preenchimento da declaração modelo 22-quadro 07)

DIS1112

André Alpoim Vasconcelos
Cristina Pinto

Abril 2012

FICHA TÉCNICA

Título: Apuramento do lucro tributável (Preenchimento da declaração modelo 22–quadro 07)

Autores: André Alpoim Vasconcelos e Cristina Pinto

Capa e paginação: DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC

© Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2012

Impresso por Peres – Soctip em março de 2012

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, entidade que detém os direitos de autor.

Depósito–Legal:

ÍNDICE

Nota Prévia	5
ACRÓNIMOS	7
MÓDULO 1	**9**
1. Obrigações declarativas	9
2. A relação entre a fiscalidade e a contabilidade	11
3. Mecânica do quadro 07	12
4. Periodização do lucro tributável	12
5. Variações patrimoniais	15
6. Contratos de construção	18
7. Subsídios	21
8. Encargos não dedutíveis	22
9. Inventários	29
10. Depreciações e amortizações	31
10.1. Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, aviões e embarcações de recreio	31
10.2. Elementos de reduzido valor	36
10.3. Despesas de investigação	37
10.4. Activos reavaliados	41
MÓDULO 2	**43**
11. Imparidades e ajustamentos	43
12. Créditos incobráveis	47
13. Provisões	48
14. Realizações de utilidade social	50
15. Benefícios fiscais	53
16. Mais e menos-valias	57
17. Diferença positiva entre o VPT e valor do contrato	62
18. Eliminação da dupla tributação económica dos lucros	64
19. A importância do dossier fiscal	66
BIBLIOGRAFIA	69
ANEXO 1 - MODELO 22	
ANEXO 2 - CIRCULAR N.º 24/2011	
ANEXO 3 - PORTARIA N.º 92-A/2011	

Nota Prévia

O presente curso, subordinado à temática *"Apuramento do lucro tributável do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas"*, tem como objectivo proporcionar aos formandos conhecimentos ao nível dos aspectos mais relevantes do apuramento do lucro tributável de IRC (mais concretamente, no âmbito do preenchimento do quadro 07 da Mod. 22), tendo em conta as disposições constantes do respectivo código, da legislação complementar e dos entendimentos administrativos considerados mais pertinentes.

Este manual centra-se no apuramento do lucro tributável apurado por sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, bem como por entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS [cf. alíneas a) e c) do número 1 do artigo 2.º do CIRC].

De igual forma, sempre que seja efectuada qualquer menção ao tratamento contabilístico, este terá como referência o SNC por ser o quadro normativo com maior representatividade dentro dos destinatários desta acção de formação.

Por fim, e porque se pretende que esta acção de formação apoie o preenchimento da declaração fiscal relativa ao exercício de 2011, o trabalho efectuado teve por base a redacção das normas em vigor naquele ano.

ACRÓNIMOS

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CEF	Centro de Estudos Fiscais
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
DR 25/2009	Decreto regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IAS	International Accounting Standards
ICR	Investidor de Capital de Risco
IFRS	International Financial Reporting Standards
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
Mod. 22	Declaração de rendimentos de IRC (modelo 22)
NCA	Normas de Contabilidade Ajustadas
NCM	Norma Contabilística para as Microentidades
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NCRF-PE	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PME	Pequena e Média Empresa
POC	Plano Oficial de Contabilidade
RAI	Resultado Antes de Imposto
SCR	Sociedade de Capital de Risco
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
VPT	Valor Patrimonial Tributário

MÓDULO 1

1. Obrigações declarativas

O preenchimento da Mod. 22 (**Anexo n.º 1**) decorre de imposição do artigo 120.º do CIRC que, pela sua relevância, se transcreve em baixo.

Artigo 120.º

Declaração periódica de rendimentos

1 – A declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

2 – Relativamente aos sujeitos passivos que, nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 8.º, adoptem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser enviada até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, prazo que é igualmente aplicável relativamente ao período mencionado na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º.

3 – No caso de cessação de actividade nos termos do n.º 5 do artigo 8.º, a declaração de rendimentos relativa ao período de tributação em que a mesma se verificou deve ser enviada até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, aplicando-se igualmente este prazo ao envio da declaração relativa ao período de tributação imediatamente anterior, quando ainda não tenham decorrido os prazos mencionados nos n.os 1 e 2.

4 – As entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, e que neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, são igualmente obrigadas a enviar a declaração mencionada no n.º 1, desde que relativamente aos mesmos não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo.

5 – Nos casos previstos no número anterior, a declaração deve ser enviada:

a) Relativamente a rendimentos derivados de imóveis, exceptuados os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa, a ganhos mencionados na alínea b) do n.º 3 do artigo 4.º, e a rendimentos mencionados nos n.os 3) e 8) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º, até ao último dia do mês de Maio do ano seguinte àquele a que os mesmos respeitam, ou até ao 30.º dia posterior à data em que tenha cessado a obtenção dos rendimentos, independentemente de esse dia ser útil ou não útil;

b) Relativamente a ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, até ao 30.º dia posterior à data da transmissão, independentemente de esse dia ser útil ou não útil;

c) Relativamente a incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito, até ao 30.º dia posterior à data da aquisição, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

6 – Quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades:

a) A sociedade dominante deve enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao

lucro tributável do grupo apurado nos termos do artigo 70.º;

b) Cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos na qual seja determinado o imposto como se aquele regime não fosse aplicável.

7 – Nos casos previstos nos n.os 5 e 6 do artigo 51.º, o sujeito passivo deve integrar, no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º, a declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente a entidade que distribui os lucros de que esta se encontra nas condições de que depende a aplicação do que nele se dispõe.

8 – A correcção a que se refere o n.º 9 do artigo 51.º deve ser efectuada através do envio da declaração de substituição, no prazo de 60 dias a contar da data da verificação do facto que a determinou, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, relativa a cada um dos períodos de tributação em que já tenha decorrido o prazo de envio da declaração periódica de rendimentos.

9 – Sempre que não se verifique o requisito temporal estabelecido na parte final do n.º 11 do artigo 88.º, para efeitos da tributação autónoma aí prevista, o sujeito passivo deve enviar a declaração de rendimentos no prazo de 60 dias a contar da data da verificação do facto que a determinou, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

10 – Os elementos constantes das declarações periódicas devem, sempre que for caso disso, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, consoante o caso.

Como regra geral, a Mod. 22 deverá ser entregue até ao final do quinto mês seguinte ao do final do exercício a que respeita, o que, para a generalidade dos sujeitos passivos, corresponderá ao final do mês de Maio (com exercício fiscal coincidente com o ano civil).

Chama-se a atenção para os casos da cessação de actividade, em que o prazo para a apresentação da referida declaração será o 30.º dia contado da data da cessação de actividade (este prazo é igualmente aplicável a outras obrigações declarativas – "dossier fiscal", IES).

Para efeitos de cessação de actividade, transcreve-se o artigo 8.º do CIRC que, nos seus números 5 a 7, vem clarificar o momento em que se considera ter ocorrido essa mesma cessação de actividade.

Artigo 8.º

Período de tributação

(...)

5 – Para efeitos deste Código, a cessação da actividade ocorre:

a) Relativamente às entidades com sede ou direcção efectiva em território português, na data do encerramento da liquidação, ou na data da fusão ou cisão, quanto às sociedades extintas em consequência destas, ou na data em que a sede e a direcção efectiva deixem de se situar em território português, ou na data em que se verificar a aceitação da herança jacente ou em que tiver lugar a declaração de que esta se encontra vaga a favor do Estado, ou ainda na data em que deixarem de verificar-se as condições de sujeição a imposto;

b) Relativamente às entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, na data em que cessarem totalmente o exercício da sua actividade através de estabelecimento estável ou deixarem de obter rendimentos em território português.

6 – Independentemente dos factos previstos no número anterior, pode ainda a administração fiscal declarar oficiosamente a cessação de actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial em condições de a exercer.

7 – A cessação oficiosa a que se refere o n.º 6 não desobriga o sujeito passivo do cumprimento das obrigações tributárias.

2. A relação entre a fiscalidade e a contabilidade

A relação entre a fiscalidade e a contabilidade assenta num modelo de dependência parcial, em que o resultado contabilístico constitui base de apuramento do resultado fiscal, havendo, contudo, matérias de excepção em que assim não o é.

De facto, em matérias em que se pretendeu preservar a receita fiscal ou até alguma objectividade, é dado um tratamento fiscal distinto do contabilístico, o qual pode constituir uma diferença temporal no reconhecimento do resultado ou mesmo uma diferença definitiva no valor do resultado fiscal a reconhecer.

No âmbito desta temática, chama-se a atenção para o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que defende que *"A manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo, que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas"*. Por outro lado, o referido diploma continua apontando casos de convergência da fiscalidade para a contabilidade, ou seja, casos de matérias em que será acolhido o respectivo regime contabilístico, tais como a mensuração pelo justo valor de alguns instrumentos financeiros e dos activos biológicos consumíveis, a adopção do método da taxa de juro efectiva, o método de registo dos contratos de construção, entre outros.

"Existem, no entanto, áreas em que, para preservar os interesses e as perspectivas próprias da fiscalidade se mantêm diferentes graus de separação entre o tratamento contabilístico e o fiscal. Assim, mantêm-se as características essenciais do regime das depreciações e amortizações, adaptando-se apenas a definição do respectivo âmbito de aplicação à nova terminologia contabilística, incluindo-se nos elementos do activo sujeitos a deperecimento os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis e as propriedades de investimento que sejam contabilizadas ao custo histórico".

É precisamente nesse sentido que está desenhado o artigo 17.º do CIRC.

Artigo 17.º

Determinação do lucro tributável

1 – O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do período.

3 – De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

Assim, poder-se-á concluir que, para efeitos fiscais, se aceita o resultado contabilístico, excepto nas matérias e na medida em que o CIRC dispuser diferentemente.

Por fim, importa referir que o sentido da influência ocorre da contabilidade para a fiscalidade, não sendo desejável que aconteça no sentido inverso. No entanto, até ao ano de 2009, inclusive, existiam algumas áreas de influência da fiscalidade na contabilidade que foram eliminadas com a entrada em vigor das alterações introduzidas no CIRC pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, tais como a obrigatoriedade de registo dos imóveis pelo VPT e a manutenção dos valores contabilísticos dos activos transmitidos nas operações de reestruturação que beneficiassem do regime de neutralidade fiscal. É precisamente nesse sentido que define o Preâmbulo do diploma referido ao prever taxativamente que *"Houve, igualmente, a preocupação de eliminar os constrangimentos sobre a contabilidade decorrentes da legislação fiscal"*.

3. Mecânica do quadro 07

Conforme referido no ponto anterior, o resultado fiscal assenta, num primeiro momento, no resultado contabilístico, o qual poderá ser objecto de ajustamentos – positivos e/ou negativos – de forma a obter o lucro tributável em IRC.

O quadro 07 da Mod. 22 é a "folha de cálculo" que converte o resultado contabilístico no lucro tributável ou prejuízo fiscal, mediante a aplicação de ajustamentos positivos e negativos.

Assim, esquematicamente:

Resultado líquido do período

\+ / – variações patrimoniais não reflectidas no resultado

+/– ajustamentos ao resultado líquido do período

=

Lucro tributável / prejuízo fiscal do período

É precisamente ao nível das variações patrimoniais e dos restantes ajustamentos que o CIRC e legislação complementar actuam, identificando as excepções ao resultado contabilístico que são passíveis de consideração.

Nesses casos, serão efectuados ajustamentos genéricos:

- Positivos, pelo aumento da base tributável (por gastos ou perdas não reconhecidos para efeitos fiscais naquele exercício, variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado contabilístico ou rendimentos não reflectidos no resultado contabilístico mas imputáveis fiscalmente àquele exercício);
- Negativos, pela diminuição da base tributável (por rendimentos ou ganhos não reconhecidos para efeitos fiscais naquele exercício, variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado contabilístico ou gastos imputáveis fiscalmente àquele exercício não incluídos no resultado líquido).

4. Periodização do lucro tributável

A questão do reconhecimento temporal de gastos/perdas e rendimentos/ganhos é central no apuramento do imposto, tanto pela importância que o CIRC lhe confere, como por constituir uma área de eleição na fiscalização exercida pelas autoridades fiscais.

No que toca a esta matéria, importa chamar a atenção para o artigo 18.º do CIRC.

Artigo 18.º

Periodização do lucro tributável

1 – Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 – As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

3 – Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:

a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;

b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, excepto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;

c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º

(...).

Esta norma define o princípio fiscal da especialização dos exercícios (regime de periodização económica), de acordo com o qual os rendimentos e ganhos e as perdas e gastos deverão ser imputados ao exercício a que respeitam.

Consagra-se como excepção, no número 2 daquele artigo, o caso em que os factos sejam manifestamente desconhecidos e imprevisíveis à data do fecho de contas respectivo, casos em que se aceita o momento do registo contabilístico.

Nesta matéria, remetemos para o Ofício-Circulado n.º 14/93, de 23 de Novembro que, por se manter actual e relevante, transcrevemos em baixo.

Ofício-Circulado n.º 14/93, de 23 de Novembro

REINTEGRAÇÕES E AMORTIZAÇÕES – CUSTOS DE EXERCICIOS ANTERIORES

Tem a Direcção de Serviços do IRC vindo a ser questionada sobre o tratamento dos custos e proveitos de exercícios anteriores, nomeadamente quanto à não imputação dos custos ao exercício a que digam respeito, quando não tenham sido aceites como componente negativa do lucro tributável do exercício em que foram contabilizados, procedimento contrário ao que, em regra, é adoptado quanto aos proveitos.

Considerando-se que, de tal facto resulta uma incorrecta quantificação do rendimento real que deve constituir a base de tributação, foi submetido o assunto à consideração superior, tendo sido por despacho de 29 de Março de 1993, de Sua Excelência o Subsecretário de Estado Adjunto da Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento, sancionado o seguinte entendimento:

1. Nos termos do artigo 18º do CIRC os proveitos e custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável são imputadas ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

2. Assim, e competindo aos Serviços de Fiscalização no âmbito da análise interna ou externa o controlo

da matéria colectável, determinada com base em declaração do contribuinte, devem os mesmos, sem prejuízo da penalidade ao caso aplicável, fazer as correcções adequadas ao resultado líquido do exercício a que os custos ou proveitos digam respeito, quando, nos termos do artigo 18º do CIRC, não sejam consideradas componentes do exercício da sua contabilização.

3. Exceptuam-se deste procedimento as provisões, reintegrações e amortizações quando não contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitam.

Nesta matéria, chama-se a atenção para o Acórdão n.º 0291/08, de 25 de Junho, do Supremo Tribunal Administrativo, que vem clarificar que no caso de existir um gasto, cujo registo tenha ocorrido num exercício posterior àquele ao que deveria ter sido imputado, as autoridades fiscais não deverão efectuar qualquer correcção se o exercício ao qual se deva imputar esteja para além do prazo de caducidade.

Diz-se no referido Acórdão: *"Há, nesta situação, dois deveres a ponderar, ambos com cobertura legal: um é o de repor a verdade sobre a determinação da matéria colectável dos exercícios referidos, dando execução ao princípio da especialização, reposição essa que a administração fiscal deve efectuar mesmo que não lhe traga qualquer vantagem; outro é o de evitar que a actividade administrativa se traduza na criação de uma situação de injustiça.*

Entre esses dois valores, designadamente nos casos em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte, deve optar-se por não efectuar a correcção, limitando aquele dever de correcção por força do princípio da justiça".

Apenas não será assim se o erro de especialização resultar de *"omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios"*, beneficiando, por exemplo, da utilização de prejuízos fiscais.

Contudo, caso seja necessário imputar gastos/perdas ou rendimentos/ganhos a exercícios anteriores e, consequentemente proceder à substituição de declarações de rendimento Mod. 22 de substituição, deverá atender-se ao disposto no artigo 122.º do CIRC, que abaixo transcrevemos:

Artigo 122.º

Declaração de substituição

1 – Quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efectivo, pode ser apresentada declaração de substituição, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido, e efectuado o pagamento do imposto em falta.

2 – A autoliquidação de que tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efectivo pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

3 – Em caso de decisão administrativa ou sentença superveniente, o prazo previsto no número anterior conta-se a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.

4 – Sempre que seja aplicado o disposto no número anterior, o prazo de caducidade é alargado até ao termo do prazo aí previsto, acrescido de um ano.

Adicionalmente, deverá igualmente ser considerado o artigo 131.º do CPPT:

Artigo 131.º – Impugnação em caso de autoliquidação

1 – Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do orgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.

2 – Em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados, respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito.

3 – Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º

Assim, caso se pretenda proceder à substituição de Mod. 22 de exercícios anteriores, deverão ser considerados os seguintes prazos:

- A todo o tempo, para correcções a favor do Estado;
- Dois anos, para correcções a favor do sujeito passivo:
  - ◊ Mediante alteração directa da declaração de rendimentos, no prazo de um ano;
  - ◊ Mediante apresentação de reclamação graciosa, se decorrido mais de um ano e menos de dois.

5. Variações patrimoniais

Conforme foi referido, o apuramento do lucro tributável é efectuado tendo como ponto de partida o resultado líquido do período, acrescido ou deduzido das variações patrimoniais positivas e negativas, respectivamente, bem como de outros ajustamentos – positivos e negativos – de natureza fiscal.

Em matéria de variações patrimoniais, importa separar a análise a desenvolver em positivas e negativas.

Comecemos pelas positivas.

Artigo 21.º do CIRC

Variações patrimoniais positivas

1 – Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:

a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;

b) As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;

c) As contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;

d) As relativas a impostos sobre o rendimento.

2 – Para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito 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.

Atendendo ao conteúdo deste artigo, dir-se-á que a generalidade das variações patrimoniais não serão de considerar para efeitos do apuramento do lucro tributável. Concretizando um pouco, não serão relevantes para efeitos fiscais as seguintes realidades:

- Prestações acessórias/suplementares recebidas;
- Aumentos de capital;
- Revalorizações de activos fixos tangíveis e activos intangíveis, incluindo o respectivo imposto diferido;
- Variações patrimoniais decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial.

Por seu lado, serão, contudo, relevantes para efeitos fiscais as variações patrimoniais positivas decorrentes dos aumentos patrimoniais gratuitos – "doações" –, caso em que, nos termos do número 2, deverão ser sempre consideradas, no mínimo, para efeitos fiscais, pelo valor decorrente da aplicação do Código do Imposto do Selo.

Exemplo prático

Uma determinada empresa recebeu gratuitamente um prédio urbano, tendo sido o mesmo registado na respectiva contabilidade pelo valor de € 500 000. De acordo com a notificação recebida, o respectivo VPT ascendia, à data da transmissão, a € 750 000.

Pretende-se saber qual o enquadramento fiscal da referida aquisição gratuita e quais os ajustamentos a efectuar no quadro 07 da Mod 22, caso aplicável.

Resolução

As aquisições gratuitas são realidades que não se encontram excepcionadas no artigo 21.º do CIRC, pelo que consubstanciarão variações patrimoniais relevantes para efeitos fiscais.

Nos termos do artigo 13.º do Código do Imposto do Selo, o valor tributável dos imóveis deverá ser apurado nos termos do CIMI, o qual indica como relevante o VPT.

Desta forma, deverá ser acrescido no campo 702 o montante de € 750 000.

Passemos agora às variações patrimoniais negativas.

Artigo 24.º

Variações patrimoniais negativas

Nas mesmas condições referidas para os gastos, concorrem ainda para a formação do lucro tributável *as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:*

a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;

b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;

c) As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;

d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;

e) As relativas a impostos sobre o rendimento.

A primeira chamada de atenção que se faz é para a necessidade de enquadrar as variações patri-

moniais negativas nas mesmas condições que os gastos. Ou seja, o que refere esta norma é que sempre que uma realidade esteja registada como variação patrimonial negativa, será de atender a qualquer regime específico aplicável à mesma realidade quando registada como um gasto do exercício.

Em termos de substância, as variações patrimoniais negativas excepcionadas – às quais se refere o artigo citado – são semelhantes às variações patrimoniais positivas, sendo naturalmente de sentido simétrico (remetemos para a sua análise).

Nesta matéria, importa chamar a atenção para o facto de as variações patrimoniais, positivas ou negativas, relacionadas com a compra e venda de acções próprias não serem relevantes para efeitos fiscais.

Exemplo prático

Uma determinada empresa reduziu o capital social por amortização de acções, tendo implicado uma redução do capital social de € 200 000.

Pretende-se saber qual o enquadramento fiscal da referida situação e quais os ajustamentos a efectuar no quadro 07 da Mod 22, caso aplicável.

Resolução

As saídas de dinheiro a favor dos accionistas estão taxativamente excluídas do artigo acima referido.

Desta forma, não haverá lugar a qualquer ajustamento a fazer no quadro 07.

Os campos **703** – *Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.os 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)* e **705** – *Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.os 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)* destinam-se a acolher as quantias correspondentes a 1/5 do saldo positivo ou negativo, respectivamente, dos efeitos nos capitais próprios resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração que decorram da adopção, pela primeira vez, das IAS, do SNC, das NCA ou do Plano de Contas para as Empresas de Seguros, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do CIRC e respectiva legislação complementar.

Salienta-se que este regime transitório (tributação em cinco anos) aplica-se apenas às situações que sejam fiscalmente relevantes e que sejam uma consequência inevitável da adopção pela primeira vez dos normativos contabilísticos. Assim, a mera correcção contabilística de um erro não se enquadra no regime transitório.

Este campo deverá, assim, ser preenchido nos anos de 2010 a 2014 (inclusive).

Relembra-se que este regime transitório não se aplica às entidades que adoptem a NCM. Neste sentido, veja-se a Informação Vinculativa ao processo n.º 2011 001844, com despacho de 2011-07-07, do Subdirector-Geral, como substituto legal do Director-Geral, nos termos da qual:

"Embora o regime de normalização contabilística para microentidades (NCM), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, recorra a conceitos, definições e procedimentos contabilísticos, tal como enunciados no Sistema de Normalização Contabilística, constitui um modelo de normalização contabilística que opera de forma autónoma (cf. ponto 1.1. do Anexo I do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março), não integrando o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Por esse facto, o regime transitório estabelecido no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, não é aplicável aos efeitos sobre os capitais próprios que resultem da adopção, pela primeira vez, da Norma Contabilística para microentidades (NC-ME).

Consequentemente, os referidos efeitos nos capitais próprios, desde que sejam considerados relevantes

nos termos do Código do IRC e respectiva legislação complementar, concorrem, na íntegra, para a formação do lucro tributável do período de tributação de 2010."

6. Contratos de constÊção

O tratamento dos contratos de construção foi uma matéria que assumiu alguma relevância com a transição para o SNC. Embora em termos contabilísticos, a principal alteração tenha assentado na eliminação do método da obra acabada, em termos fiscais esta matéria mereceu, por parte do legislador e da administração fiscal, especial atenção.

Sobre este tema, foi emanada a Circular n.º 8/2010, da Direcção de Serviços do IRC, para a qual se chama a atenção:

"Tendo sido suscitadas dúvidas quanto ao tratamento fiscal dos contratos de construção face à nova redacção do art.º 19.º do Código do IRC, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, divulgam-se os seguintes esclarecimentos:

1. Até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que alterou, renumerou e republicou o Código do IRC, adaptando-o ao novo referencial contabilístico (nomeadamente o Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho), o apuramento do resultado fiscal em relação às designadas obras de carácter plurianual obedecia ao regime previsto no art.º 19.º do Código do IRC, regime esse que veio a ser explicitado através da Circular n.º 5/90, aprovada por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 1990-01-17.

2. Tendo por objectivo a adaptação do Código do IRC às normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e como pressuposto básico a aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade, o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, veio alterar a redacção do art.º 19.º, passando o regime fiscal aí instituído a aplicar-se aos designados "contratos de construção" cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano.

3. E se, nos termos do art.º 17.º do Código do IRC, o lucro tributável tem por base, designadamente, o resultado líquido do período determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigido nos termos do Código, lícito é concluir que em tudo o que o Código não preveja uma regra fiscal própria, são aplicáveis as regras contabilísticas.

4. Portanto, relativamente aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010, o tratamento fiscal dos contratos de construção, na definição dada nos respectivos normativos contabilísticos, em tudo o que não seja contrariado pelo disposto no Código do IRC (art.º 19.º), ou noutras disposições que lhes sejam aplicáveis, obedece às regras previstas na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 19 ou na Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 11, consoante o normativo que é utilizado pelo sujeito passivo. Isto sem prejuízo do recurso a regras estabelecidas em legislação específica para o respectivo sector de actividade.

5. E porque as alterações constantes do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, tiveram como pressuposto base a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade, a partir do momento em que este Decreto-Lei se tornou aplicável, deixou de fazer sentido a manutenção da Circular n.º 5/90 – a qual continha várias regras que afastavam o regime fiscal das obras de carácter plurianual do respectivo regime contabilístico – considerando-se, por conseguinte, revogada.

6. Os sujeitos passivos que vinham aplicando na sua contabilidade o tratamento fiscal previsto no art.º 19.º do Código do IRC e explicitado na Circular n.º 5/90 às obras de carácter plurianual e que, por essa razão, tiveram de proceder a ajustamentos contabilísticos em resultado da adopção pela primeira vez da NCRF 19 ou da IAS 11, ficam sujeitos à aplicação do regime transitório previsto no n.º 1 ou 5 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

7. Quanto aos sujeitos passivos que vinham aplicando a Directriz Contabilística 3/91 e que procediam às correcções fiscais exigidas pelo art.º 19.º do CIRC e pela Circular n.º 5/90 na Declaração modelo 22, não podem continuar a efectuá-las, dado que se acolheu no Código do IRC o tratamento contabilístico.

8. Por esse facto e porque deve ser garantida a igualdade de tratamento entre estes sujeitos passivos e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, aplica-se-lhes o mesmo prazo (de cinco anos) para "reverterem" as correcções fiscais que vinham efectuando.

9. A provisão para garantias a clientes prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 39.º do CIRC passa a ser dedutível, com o limite estabelecido no n.º 5 do mesmo artigo, a partir do período de tributação que se inicie em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

10. Esta provisão vai constituir uma das parcelas do numerador da fracção utilizada para a determinação da percentagem de acabamento, sendo adicionada aos demais custos incorridos até à data. Por sua vez, no denominador da fracção são incluídos, a par dos demais custos estimados do contrato, os "custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia" [cf. (g) do § 17 da NCRF 19 e (g) do § 17 da IAS 11].

11. Durante o período de garantia, a conta da provisão vai sendo debitada por contrapartida de uma rubrica de meios financeiros ou de contas a pagar, à medida que vão sendo incorridos os dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida. O saldo remanescente que, porventura, existir, constitui rendimento fiscal no período de tributação em que se verificar a recepção definitiva da obra, na parte em quer tenha sido reconhecido como gasto fiscal.

12. De salientar que, caso os sujeitos passivos, à data da transição para os novos normativos contabilísticos, tenham contabilizado a provisão para garantias a clientes, assumindo que se tratava de uma alteração de política contabilística (aplicando-a retrospectivamente), a quantia – acumulada – registada a débito de resultados transitados constitui uma variação patrimonial negativa que não pode concorrer negativamente para a formação do lucro tributável. Isto porque nos períodos de tributação anteriores a 2010 tal provisão não estava prevista no Código do IRC.

13. Mantém-se a não dedutibilidade do gasto associado a perdas esperadas previsto nos normativos contabilísticos.

14. Por fim, à semelhança do estabelecido no Código Civil (Capítulo XII – Empreitadas) e no Código dos Contratos Públicos (Parte III) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de Janeiro e alterado e republicado pelo Decreto-lei n.º 278/2009, de 2 de Outubro, entende-se, também para efeitos fiscais, que a data da conclusão da obra coincide com a data da assinatura do auto de recepção provisória, contando-se, desde então, o prazo de garantia legalmente estabelecido ou estipulado no contrato. A recepção definitiva, formalizada em auto, só ocorre findo o período de garantia."

Assim, é bom de ver que a circular acima visa conferir um regime transitório para os contratos "vivos" à data da transição, dando um tratamento semelhante aos sujeitos passivos que usavam na contabilidade os critérios fiscais de tratamento dos contratos de construção (ou seja, nos "mapas de obras" usavam a menor das duas percentagens: a de acabamento ou de facturação) e aqueles sujeitos passivos que usavam o critério contabilístico, procedendo ao ajustamento para efeitos fiscais.

Assim, pretendeu-se aplicar o regime transitório (5 anos) para os contratos existentes à data de 31 de Dezembro de 2009, relativamente ao resultado fiscal que se encontrava suspenso.

Para os novos contratos de construção, o regime fiscal seguirá o regime contabilístico.

Para efeitos fiscais, prevê o artigo 19º do CIRC a este respeito:

Artigo 19.º

Contratos de construção

1 – A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.

3 – Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

Adicionalmente, há que atender ao conteúdo do artigo 18.º do CIRC, mais concretamente no que se refere à alínea c) do número 3 e ao número 6:

Artigo 18.º
Periodização do lucro tributável

(...)

3 – Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:

(...)

c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º

(...)

6 – A determinação de resultados nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente é efectuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas.

Poder-se-á dizer que o regime fiscal, em termos gerais, seguirá o regime contabilístico no que toca ao cálculo do resultado de cada obra em curso. Ou seja, serão de acolher para efeitos fiscais, os resultados contabilísticos apurados, por regra, com base no critério da percentagem de acabamento.

Ainda nesta matéria, assume especial importância a questão das provisões para garantias prestadas (ver a este propósito o capítulo 13 deste manual), a qual tem uma natureza genérica para os sectores de actividade que prestem serviços e vendam produtos sujeitos a garantia [nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 39.º do CIRC], nos quais se encontra o sector da construção.

Artigo 39.º
Provisões fiscalmente dedutíveis

1 – Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

(...)

b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;

(...)

5 – O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributa-

ção de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.

Deste modo, em paralelo com o apuramento do resultado da obra propriamente dito, é permitida a dedutibilidade fiscal de uma provisão para garantias prestadas, pelas entregas provisórias da obra até às respectivas entregas definitivas.

Assim, o regime em causa consistirá numa provisão dedutível para efeitos fiscais, tratada de acordo com a disciplina do artigo 39.º acima transcrito.

7. Subsídios

Esta matéria assumiu alguma relevância face à entrada em vigor do SNC, por força das particularidades face ao registo contabilístico, não tendo, contudo, sido introduzida qualquer alteração de natureza fiscal.

Genericamente, os subsídios poder-se-ão classificar como relacionados com activos ou não relacionados com activos. Os primeiros são os concedidos para a aquisição de um determinado activo. Os segundos são aqueles que visam apoiar a actividade da empresa em geral, não se encontrando associados a qualquer activo específico (apoio à tesouraria, etc.).

No que se refere a subsídios relacionados com activos, a norma fiscal que dispõe sobre esta matéria é o artigo 22.º do CIRC, que, textualmente, diz o seguinte:

Artigo 22.º

Subsídios relacionados com activos não correntes

1 – A inclusão no lucro tributável dos subsídios relacionados com activos não correntes obedece às seguintes regras:

a) Quando os subsídios respeitem a activos depreciáveis ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2;

b) Quando os subsídios não respeitem a activos referidos na alínea anterior, devem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

2 – Nos casos em que a inclusão no lucro tributável dos subsídios se efectue, nos termos da alínea a) do número anterior, na proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição, tem como limite mínimo a que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização nos termos do n.º 6 do artigo 30.º

Em termos práticos, o tratamento fiscal não é distinto do contabilístico, e que consiste, por regra, no reconhecimento faseado do subsídio, na medida da depreciação/amortização do activo respectivo.

Assim, tanto contabilística como fiscalmente, o subsídio deverá ser reconhecido proporcionalmente em função da vida útil do activo que lhe está associado, tendo sempre como limite mínimo a quota mínima de depreciação/amortização prevista no DR 25/2009.

Caso os activos associados não sejam depreciáveis/amortizáveis, então a inclusão na base tributável deverá ser efectuada nos seguintes moldes:

- Durante o período de tempo em que os activos sejam inalienáveis (nos termos da lei ou dos contratos celebrados);
- Durante um período de 10 anos, nos restantes casos.

Conforme foi referido, existe uma particularidade do regime contabilístico preconizado pelo SNC, que prevê que os subsídios não reembolsáveis relacionados com activos sejam registados numa rubrica de capital próprio, sendo esta reduzida ao longo da vida útil do activo respectivo. Apesar de ter havido uma alteração do regime contabilístico face àquele previsto no POC (e mesmo face ao emanado pelas IFRS), em termos fiscais será de manter o reconhecimento nos termos atrás explanados, pelo que a variação patrimonial reconhecida não será relevante para efeitos fiscais.

Por outro lado, caso estejamos perante subsídios não relacionados com activos, os mesmos deverão ser reconhecidos fiscalmente no momento em que o forem para efeitos contabilísticos, dado que não existe um tratamento fiscal específico.

8. Encargos não dedutíveis

Antes de mais, quando analisada a dedutibilidade de um gasto para efeitos de IRC deverá atender-se ao princípio geral contido no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC. Nos termos deste preceito:

Artigo 23.º

Gastos

1 – Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:

(...)

O n.º 1 do artigo 23.º do CIRC integra uma panóplia meramente exemplificativa de gastos dedutíveis para efeitos fiscais, conforme se conclui da enumeração com o advérbio "nomeadamente".

Quanto à interpretação deste artigo, existe diversa doutrina, aprofundando o conceito da indispensabilidade dos custos. Veja-se, designadamente, o texto publicado em "Ciência e Técnica Fiscal", n.º 401, de Janeiro-Março de 2001, de António Portugal, no qual se diz: *"Os custos indispensáveis equivalem, assim, aos gastos contraídos no interesse da empresa. A dedutibilidade fiscal do custo depende apenas de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se sempre que – por funcionamento da teoria da especialidade das pessoas colectivas – as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção ao respectivo escopo societário e, em especial, desde que se conectem com a obtenção de lucro ainda que de forma indirecta ou mediata".*

E, conforme refere Rui Morais, em "Apontamentos ao IRC", *"um custo não deixa de o ser (não deve deixar de ser considerado como tal para efeitos fiscais) pelo facto de, numa avaliação a posteriori, se revelar inútil ou ineficaz (p. ex., por não se mostrar gerador de proveitos) ou, simplesmente, excessivo na óptica dos interesses fazendários. Até porque uma tal avaliação resultaria, muitas vezes, viciada pelo facto de, no momento em que é realizada, serem conhecidos factos novos, não presentes aquando da tomada da decisão pelo sujeito passivo"* (vide p. 86).

Assim, deverá entender-se como indispensável qualquer gasto que esteja directa ou indirectamente relacionado com a actividade da entidade, independentemente de este se vir a demonstrar *a posteriori* inútil ou ineficaz.

Pela relevância que apresenta nesta matéria de dedutibilidade de gastos, transcreve-se ainda o artigo 45.º do CIRC.

Artigo 45.º

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 – *Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

a) O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;

b) Os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;

c) Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar;

d) As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;

e) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;

f) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;

g) Os encargos não devidamente documentados;

h) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos;

i) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;

j) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante;

l) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto;

m) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;

n) Sem prejuízo da alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.

o) A contribuição sobre o sector bancário.

2 – Tratando-se de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, para efeitos de dedução dos correspondentes encargos, poderá ser fixado por portaria do Ministro das Finanças o número máximo de veículos e o respectivo valor.

3 – A diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.

4 – Sem prejuízo do disposto no número anterior, não concorrem para a formação do lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a partes de capital, na parte do valor que corresponda aos lucros distribuídos que tenham beneficiado da dedução prevista no artigo 51.º nos últimos quatro anos.

5 – A Direcção-Geral dos Impostos deve disponibilizar a informação relativa à situação cadastral dos sujeitos passivos relevante para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1.

6 – No caso de não se verificar o requisito enunciado na alínea m) do n.º 1, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

7 – Para efeitos da verificação da percentagem fixada na alínea n) do n.º 1, considera-se que o beneficiário detém indirectamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais.

No que respeita à alínea a) atrás transcrita, deverá considerar-se não dedutível o IRC (bem como a insuficiência da estimativa de imposto) e as respectivas derramas (derrama municipal e estadual).

Quando a estimativa para impostos sobre lucros efectuada no ano anterior se mostrar excessiva em face dos impostos efectivamente devidos, o rendimento do período (excesso de estimativa) não deverá ser tributado.

O valor a acrescer deverá ser inscrito no campo **724** – *IRC e outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]*. O valor a deduzir deverá ser considerado no campo **765** – *Restituição de Impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos.*

Também os impostos diferidos não concorrem para a formação do lucro tributável. Assim, de incluídos no resultado líquido do período deverão ser acrescidos ou deduzidos, nos campos **725** – *Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]* e **766** – *Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al. a)]*, respectivamente.

A alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º impede a consideração como gasto fiscal dos encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por contribuintes cuja actividade tenha sido cessada oficiosamente. Para o efeito, a AT disponibiliza a necessária informação cadastral, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo.

Os valores a desconsiderar deverão ser incluídos na Mod. 22 no campo **726** – *Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 45.º n.º 1, al. b)].*

Também não é permitida a dedutibilidade fiscal de gastos de impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar (alínea c) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC). Embora seja uma matéria discutível, entende-se que estão

em causa impostos cujo encargo não recai sobre a entidade, mas antes sobre um terceiro (por exemplo, o Imposto do Selo e as retenções na fonte em pagamentos a entidades não residentes).

Para o efeito deverá ser utilizado o campo **727** – *Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art.º 45.º, n.º 1 , al. c)].*

Exemplo prático

Uma determinada empresa residente em Portugal fez um empréstimo a uma empresa do Grupo sediada na Holanda. No contrato celebrado ficou definido que o pagamento de juros é líquido de qualquer encargo ou imposto, ficando o respectivo ónus por conta da empresa portuguesa.

A empresa registou como gasto de juros o montante de € 100 000 e o montante de € 21 500 relativo às retenções na fonte devidas no pagamento dos juros.

Pretende-se saber quais os ajustamentos a efectuar no quadro 07 da Mod 22, caso aplicável.

Resolução

Uma vez que a retenção na fonte é um encargo do beneficiário do rendimento – empresa holandesa – o gasto não será dedutível na esfera da empresa portuguesa.

Desta forma, deverá ser acrescido o montante de € 21 500 no campo 727 do quadro 07.

Em matéria de multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções não contratuais, chama-se a atenção para a não dedutibilidade dos juros de mora (*vide* Acórdão do STA de 3 de Maio de 2000, Processo n.º 24627).

Este é também o entendimento da Administração Tributária, tendo por base despacho concordante do substituto legal do Director-Geral dos Impostos, de 2 de Outubro de 2008, no Processo n.º 1942/2007, nos termos do qual: *"apesar da controvertida questão da natureza jurídica dos juros de mora pelo incumprimento das obrigações fiscais e parafiscais, conclui-se que os mencionados juros podem ser integrados na expressão 'encargos pela prática de infracções de qualquer natureza', estatuída na alínea d), do n.º 1, do artigo 42.º do Código do IRC."*

Os valores a acrescer deverão ser incluídos no campo **728** – *Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 45.º, n.º 1, al. d)]*

A alínea e) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, a propósito das indemnizações por eventos com risco segurável, visa não permitir a dedutibilidade fiscal dos gastos com indemnizações pagas quando o evento em causa seja objecto de seguro e passível de ser acautelado.

Estes valores deverão ser considerados no campo **729** – *Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 45.º, n.º 1, al. e)].*

Saliente-se que o preceito se limita a indemnizações, o que significa que não abrange danos próprios, independentemente de o risco ser ou não segurável.

Relativamente às ajudas de custo e às deslocações em viatura própria dos trabalhadores, são sempre dedutíveis quando e se facturadas a clientes. Caso não seja assim, e desde que a entidade empregadora tenha na sua posse os vulgarmente denominados mapas itinerários ou mapas de deslocação devidamente preenchidos, o gasto será dedutível, havendo nestes caso sujeição a tributação autónoma.

Caso não sejam preparados os referidos mapas, as ajudas de custo e as deslocações em viatura própria não serão dedutíveis, para efeitos fiscais, excepto se houver lugar a tributação em IRS na esfera do trabalhador. Neste caso, apenas estarão sujeitos a tributação autónoma se a entidade apurar prejuízo fiscal no próprio exercício.

Para o efeito, no que respeita à desconsideração destes gastos, deverá ser utilizado o campo **730** –

Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 45.º, n.º 1, al. f)]

Importa agora dispensar algum tempo na análise das despesas não devidamente documentadas.

Apresenta como ponto de contacto com as despesas não documentadas a sua não dedutibilidade para efeitos fiscais.

Por outro lado, enquanto que as despesas não documentadas estão sujeitas a tributação autónoma, as despesas não devidamente documentadas não se encontram sujeitas àquela tributação.

Para efeitos deste ajustamento, deverá ser utilizado o campo **731** – *Encargos não devidamente documentados [art.º 45.º n.º 1, al. g)].*

Nesta matéria, chama-se a atenção para o Acórdão n.º 01486/06, de 30.01.07, do Tribunal Central Administrativo do Sul, no qual se distinguem as despesas não documentadas dos encargos não devidamente documentados. Diz-se no referido acórdão que *"os encargos não devidamente documentados (existem quando não se encontram apoiados em documentos externos, em termos de possibilitar conhecer fácil, clara e precisamente, a operação, evidenciando a causa, natureza e montante) e as despesas de carácter confidencial, (existem quando não são especificadas ou identificadas, quanto à natureza, origem e finalidade, sendo não documentadas por natureza)."* Daqui se retira que não se deverá ter como **encargo não devidamente documentado** qualquer encargo suportado em documento não devidamente preenchido, desde que tal não impossibilite conhecer de forma fácil e clara a causa, natureza e montante da operação. Isto é, não é qualquer erro no documento que conduz à não dedutibilidade do gasto.

Por seu lado, o regime das despesas com o aluguer de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas sem condutor visa colocar em pé de igualdade a utilização (via contrato de locação operacional) e a utilização por aquisição directa (ou via locação financeira). Em termos práticos, pretendeu-se que a celebração de um contrato de locação operacional não permita reconhecer como gasto fiscal – via renda – um valor superior àquele que seria reconhecido caso a viatura se encontrasse registada no activo da empresa. Esta matéria foi objecto de regulamentação pela Circular n.º 24/91, de 19 de Dezembro, da Direcção de Serviços do IRC.

Esta matéria será objecto de ajustamento no campo **732** – *Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 45.º, n.º 1, al. h)].*

Outra área em que a "mistura" do uso pessoal com o uso profissional pode assumir alguma expressão é a área dos combustíveis, cuja dedutibilidade está dependente de (i) as despesas respeitarem a bens do seu activo ou por ele utilizados em regime de locação e (ii) não serem ultrapassados os consumos normais.

Os valores a acrescer nos termos descritos, deverão ser incluídos no campo **733** – *Encargos com combustíveis [art.º 45.º n.º 1, al. i)].*

No que toca aos juros de suprimentos, sempre que existirem relações especiais entre mutuário e mutuante, está definido um limite para a taxa de juro a aplicar que corresponde à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante, acrescida de um *spread* de 1,5% (Portaria n.º 184/2002, de 4 de Março).

Contudo, a mesma Portaria vem definir que às entidades a que se aplica as regras de preços de transferência, não é aplicável a alínea j) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC.

O OE 2011 veio definir um *spread* de 6% sempre que se trate de juros cobrados a micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro (menos de 250 colaboradores e volume de negócios anual não superior a 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não seja superior a 43 milhões de euros).

O valor a ajustar nesta matéria será de incluir no campo **734** – *Juros de suprimentos [art.º 45.º, n.º 1, al. j)].*

Exemplo prático

Uma empresa A detém uma participação financeira de 50% na empresa B, tendo concedido um suprimento à taxa definida de Euribor + um *spread* 10%.

Pretende-se saber quais os ajustamentos a efectuar no quadro 07 da Mod 22, caso aplicável.

Resolução

Uma vez que se trata de empresas relacionadas (nos termos do artigo 63º do CIRC), não será aplicável a limitação prevista na alínea j) do nº 1 do artigo 45º do CIRC.

Por outro lado, nos termos da Portaria n.º 1446-C/01, 21.12.01, por se tratar de entidades residentes em Portugal, não deverá ser efectuado qualquer ajustamento, ficando o contribuinte a aguardar que as autoridades fiscais procedam oficiosamente a uma eventual correcção, caso aplicável.

Também não são igualmente aceites como gasto fiscal as menos-valias relativas a:

a) Barcos de recreio;

b) Aviões de turismo;

c) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto.

Pretende-se com a referida limitação que através da alienação daqueles bens não seja possível aceitar fiscalmente a parte do custo de aquisição que não seria dedutível por via das depreciações. Esta análise está desenvolvida no ponto 10.2 deste manual.

No que se refere à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a alínea m) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC define que não são dedutíveis as importâncias que não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte. De acordo com o n.º 5, no caso de não se verificar o pagamento ou a colocação à disposição no prazo referido, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

Adicionalmente, não são dedutíveis para efeitos fiscais os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.

A este respeito, nos termos do n.º 6 do mesmo artigo, considera-se que o beneficiário detém indirectamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais.

Os valores a acrescer deverão ser considerados no campo **735** – *Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos orgãos sociais [art.º 45.º, n.º 1, al. n)].*

Exemplo prático

Uma empresa A irá atribuir uma gratificação aos seus colaboradores no montante de € 400 000, cujo valor foi registado como um gasto do exercício.

O principal accionista (detém uma participação de 50%) recebeu uma gratificação de € 20 000, cujo salário anual foi de € 80 000.

Qual o ajustamento a efectuar na Mod. 22 da empresa A?

Resolução

Por se tratar de um accionista com uma participação superior a 1%, a parte da gratificação que exceda o dobro da remuneração mensal, ou seja, € 80 000 / 14 * 2 = € 11 428.

Deste modo, o valor que excede aquele montante, ou seja, € 8 571 deverá ser acrescido no campo 735 do quadro 07.

Outras normas existem que estipulam limitações à dedução de gastos contabilísticos. Neste âmbito, chama-se a atenção para os números 2 a 5 do artigo 23.º:

> *"2 – Não são aceites como gastos as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação".*
>
> *3 – Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e desde que:*
>
> *a) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;*
>
> *b) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.*
>
> *4 – Não são também aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.*
>
> *5 – Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação, os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste artigo".*

Exemplo prático

Uma empresa A adquiriu em Março de 2008 uma participação financeira por € 100 000, tendo procedido à sua alienação em Fevereiro de 2011, por € 80 000, à sociedade X SGPS. Suponha que a empresa registou a participação pelo método do custo de aquisição.

Qual o ajustamento a efectuar na Mod. 22 da empresa A?

Resolução

Em termos contabilísticos, a empresa A terá registado uma perda com a alienação da participação financeira, no montante de € 20 000.

Essa perda deverá ser desconsiderada para efeitos do apuramento do lucro tributável, ou seja, deverá ser acrescida no campo 736 do quadro 07.

Por seu lado, uma vez que a entidade adquirente está sujeita a um regime especial, a perda fiscal não será dedutível, pelo que não haverá lugar a qualquer ajustamento adicional.

9. Inventários

A matéria de inventários vem tratada no artigo 26.º do CIRC, o qual se transcreve seguidamente:

Artigo 26.º

Inventários

1 – Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação de métodos que utilizem:

a) Custos de aquisição ou de produção;

b) Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;

c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;

d) Preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado;

e) Valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais.

2 – No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem-se no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.

3 – Sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, pode a Direcção-Geral dos Impostos efectuar as correcções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e dos inventários finais e o grau de rotação dos inventários.

4 – Consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

5 – O método referido na alínea c) do n.º 1 só é aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda.

6 – A utilização de valorimetrias especiais previstas na alínea e) do n.º 1 carece de autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos, solicitada em requerimento em que se indiquem os métodos a adoptar e as razões que os justificam.

Nesta matéria assume alguma relevância a metodologia contabilística de registo de inventários, razão pela qual se transcrevem os §§ 23 a 25 da NCRF 18 – *Inventários*:

"23 – O custo dos inventários de itens que não sejam geralmente intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24 – A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a elementos identificados de inventário. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projecto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando haja grandes quantidades de itens de inventário que sejam geralmente intermutáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, o método de selecção dos itens que permanecem nos inventários poderia ser usado para obter efeitos predeterminados nos resultados.

25 – O custo dos inventários, que não sejam os tratados no parágrafo 23, deve ser atribuído pelo uso da fórmula "primeira entrada, primeira saída" (FIFO) ou da fórmula do custeio médio ponderado. Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os inventários que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes fórmulas de custeio."

Ainda nesta matéria, convém chamar a atenção para o § 21 da NCRF 18 – *Inventários* que textualmente refere que *"As técnicas para a mensuração do custo de inventários, tais como o método do custo padrão ou o método de retalho, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão de obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Estes devem ser regularmente revistos e, se necessário, devem sê-lo à luz das condições correntes."*

Por seu lado, prevê o § 20 da NCRF 18 – *Inventários* o tratamento dos produtos agrícolas, nos termos do qual *"Segundo a NCRF 17 – Agricultura, os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma. Considera-se uma aproximação razoável do justo valor as cotações oficiais de mercado, designadamente as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas".*

Pela análise das normas acima, é bom de ver que os métodos e técnicas previstos nas normas contabilísticas serão acolhidos para efeitos fiscais, uma vez que existe uma coincidência das respectivas disposições.

Por seu lado, o número 2 do artigo do CIRC transcrito confere uma novidade ao nível da valorimetria de inventários, na medida em que permite a inclusão de encargos financeiros no custo dos inventários, mediante o cumprimento de determinadas condições.

Em termos contabilísticos, chama-se a atenção para o § 4 da NCRF 10 – *Custos com empréstimos obtidos* em que serão passíveis de capitalização os encargos com empréstimos destinados a adquirir ou produzir "*um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda*".

Concretiza, no respectivo § 6, "*Exemplos de activos que se qualificam são os inventários que exijam um período substancial de tempo para os pôr numa condição vendável, instalações industriais, instalações de geração de energia e propriedades de investimento. Outros investimentos e inventários que sejam de forma rotineira fabricados ou de qualquer forma produzidos em grandes quantidades numa base repetitiva durante um curto período de tempo não são activos que se qualificam. Os activos que estejam prontos para o seu uso pretendido ou venda quando adquiridos também não são activos que se qualificam*".

Contudo, para efeitos fiscais, foi regulada a expressão contabilística "*período substancial de tempo*", tendo sido adoptada como exigência o período mínimo de 1 ano, conforme decorre do número 2 do artigo 26.º do CIRC ("*requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda*").

No que toca ao método do preço de venda deduzido da margem normal de lucro, o artigo 26.º citado vem esclarecer que apenas será aplicável nos casos em que o real custo da produção seria extremamente oneroso ou cujo rigor no respectivo apuramento não puder ser assegurado.

10. Depreciações e amortizações

Atendendo à complexidade e abundância de temas de interesse dentro desta temática, optámos por seleccionar aqueles com maior relevância, atendendo ao interesse generalizado e à actualidade dos mesmos.

Chama-se a atenção para o facto de este capítulo ter sido inspirado no manual da formação *"Regime contabilístico e fiscal das depreciações e amortizações"*, também da nossa autoria.

Deixamos também aqui o testemunho da nossa discordância do modelo de coexistência de normas semelhantes em dois diplomas distintos: o CIRC e o DR 2/90 (substituído pelo DR 25/2009). Teria sido mais adequado remeter esta matéria do CIRC para o diploma complementar e eliminar incertezas e dificuldades na interpretação das normas aplicáveis.

10.1. Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, aviões e embarcações de recreio

Esta matéria não se tem afigurado pacífica, muito por força da incerteza na interpretação causada por um quadro legislativo dual atrás referido.

De facto, por um lado, o CIRC prevê no seu artigo 34.º, com a redacção dada pelo OE para 2010, que

Artigo 34.º

Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 – Não são aceites como gastos:

(...)

e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Enquanto que, por outro lado, prevê o artigo 11.º do DR 25/2009 que:

Artigo 11.º

Depreciações de viaturas ligeiras, barcos de recreio e aviões de turismo

1 – Não são aceites como gastos as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição superior a € 40.000, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados.

2 – Exceptuam-se do disposto no número anterior os bens que estejam afectos à exploração de serviço público de transportes, ou que se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Da análise destas duas normas, resulta claro que todos os gastos (incluindo depreciações) relacionados com barcos de recreio e aviões de turismo não serão dedutíveis, por regra, para efeitos fiscais. Aponta-se como excepção, os casos em que aqueles bens estejam afectos à exploração de serviço público de transportes ou se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

O que não resulta claro é o montante do custo de aquisição acima do qual as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas não são aceites para efeitos fiscais. De facto, o artigo 34.º do CIRC prevê que as "*depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os*

veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo" (sublinhado nosso).

Dada a sua relevância, transcreve-se de seguida a Portaria a que a norma acima faz referência.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho

Nos termos do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, não são aceites como gastos, para efeitos fiscais, as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. A fixação, na presente portaria, dos referidos montantes e limites não perde de vista o Plano Nacional de Acção para a Eficiência Energética, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 80/2008, de 20 de Maio, que definiu como objectivo estratégico posicionar o País como pioneiro na adopção de novos modelos para a mobilidade, ambientalmente sustentáveis, que possam explorar a relação com a rede eléctrica, que potenciem a utilização de energia proveniente de fontes renováveis e que, ademais, se integrem harmoniosamente com o funcionamento e desenvolvimento das cidades. Nesse contexto foi criado, através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 20/2009, de 20 de Fevereiro, o Programa para a Mobilidade Eléctrica em Portugal, o qual vai ao encontro dos objectivos nacionais de combate às alterações climáticas e de redução da dependência energética, promovendo a substituição de uso de combustíveis fósseis e a redução de emissões no sector dos transportes, como forma de alcançar os objectivos fixados na Directiva n.º 2006/32/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de Abril, relativa à eficiência na utilização final de energia e aos serviços energéticos. É neste mesmo sentido que o Governo, entendendo necessário promover a massificação do veículo automóvel eléctrico, introduziu incentivos fiscais à aquisição destes veículos, ao abrigo do Modelo da Mobilidade Eléctrica aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 81/2009, de 7 de Setembro. Por meio da presente portaria, introduz-se uma diferenciação no relevo fiscal dos gastos suportados com a aquisição de veículos favorecendo o recurso, por parte das empresas, à utilização de automóveis movidos exclusivamente a energia eléctrica, por comparação com a utilização de automóveis convencionais, sempre atendendo ao necessário gradualismo que a evolução do mercado e a actividade das empresas exigem. Assim:

Manda o Governo, pelo Ministro de Estado e das Finanças, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, o seguinte:

Artigo 1.º

Custo de aquisição ou valor de reavaliação de veículos

1 – Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação iniciado em 1 de Janeiro de 2010 ou após essa data, o montante a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC é fixado em € 40 000.

2 – Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação que se inicie em 1 de Janeiro de 2011 ou após essa data, o montante referido no n.º 1 passa a ser de:

a) € 45 000 relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica;

b) € 30 000 relativamente às restantes viaturas não abrangidas na alínea a).

3 – Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação que se iniciem em 1 de Janeiro de 2012 ou após essa data, o montante referido no n.º 1 passa a ser de:

a) € 50 000 relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica;

b) € 25 000 relativamente às restantes viaturas não abrangidas na alínea a).

Artigo 2.º

Entrada em vigor

A presente portaria entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

O Ministro de Estado e das Finanças, Fernando Teixeira dos Santos, em 30 de Junho de 2010.

Assim, constata-se que a limitação da dedutibilidade das depreciações de viaturas eléctricas ligeiras ou mistas prevista no CIRC remete para "*uma portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças*" (a qual veio a definir inicialmente o respectivo limite em € 40 000), quando, por outro lado, o DR 25/2009 refere expressamente o valor desse limite.

Este diploma estipula uma discriminação do limite a aplicar na aquisição de viaturas consoante se trate de viaturas eléctricas ou viaturas movidas a combustíveis fósseis, sendo esta discriminação agravada para os anos posteriores a 2010.

Em sede desta análise, importa chamar a atenção para o facto de a limitação aplicável às viaturas eléctricas apenas estar prevista no artigo 34.º do CIRC (e não no DR 25/2009).

Adicionalmente, levanta-se o tema do limite a aplicar às viaturas adquiridas antes de 1 de Janeiro de 2010.

Esta situação não se encontra prevista na Portaria. Contudo, entendemos que terá sido intenção do legislador aplicar o limite revogado (€ 29 927,87) e é esta a posição da ATA.

O quadro seguinte resume a aplicação do limite fiscal às viaturas ligeiras de passageiros ou mistas:

	Aquisições após 1/1/2010	**Aquisições após 1/1/2011**	**Aquisições após 1/1/2012**
Viaturas eléctricas	€ 40 000	€ 45 000	€ 50 000
Viaturas convencionais	€ 40 000	€ 30 000	€ 25 000

Como nota final, importa chamar a atenção para o artigo 4.º do DR 25/2009, o qual menciona que:

Artigo 4.º

Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

1 – O cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes.

2 – Pode, no entanto, optar-se pelo cálculo das depreciações pelo método das quotas decrescentes, relativamente aos activos fixos tangíveis novos, adquiridos a terceiros ou construídos ou produzidos pela própria empresa, e que não sejam:

(...)

b) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo;

(...).

Ou seja, as viaturas ligeiras de passageiros não podem ser depreciadas de acordo com o método das quotas decrescentes, excepto se se tratar de *(i)* viaturas afectas à exploração de serviço público de transportes ou *(ii)* destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Mais e menos valias fiscais

A actual versão do artigo 46.º do CIRC, introduzida pelo Decreto-lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, a propósito da adaptação do CIRC ao novo normativo contabilístico, passou a prever que as mais-valias fiscais se calculam, em termos genéricos, pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe forem inerentes e o valor de aquisição deduzido das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente. Diz precisamente aquele preceito:

Artigo 46.º

Conceito de mais-valias e de menos-valias

1 – Consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, respeitantes a:

a) Activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda;

b) Instrumentos financeiros, com excepção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º.

2 – As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 35.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 30.º.

Lembre-se que a versão anterior previa taxativamente que as mais e menos valias eram dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos inerentes, e o valor de aquisição deduzido das depreciações ou amortizações praticadas (conceito contabilístico). Contudo, a Administração Fiscal veio veicular a sua posição acerca desta matéria (Circular n.º 6/2011, da Direcção de Serviços do IRC), segundo a qual se mantém, para o cálculo de mais e menos valias fiscais, a fórmula anterior, ou seja, considera-se que para aqueles elementos será de manter a utilização das depreciações e amortizações praticadas na contabilidade:

"*No que respeita ao cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal de barcos de recreio, aviões de turismo, e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição ultrapasse o montante aceite fiscalmente, o valor das depreciações a considerar no respectivo cálculo é o das praticadas na contabilidade.*

Este entendimento visa a não recuperação, na venda, do montante das depreciações praticadas que, por força da limitação do valor depreciável estabelecido por lei, não foram fiscalmente aceites no período em que o bem esteve a ser depreciado."

Por seu lado, caso seja apurada uma menos-valia fiscal está agora prevista uma limitação adicional à respectiva dedutibilidade fiscal, conforme se retira do artigo abaixo:

Artigo 45.º

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

(...)

l) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto;

(...).

Também nesta matéria, a Administração Fiscal veio transmitir a sua posição nesta matéria (Circular n.º 6/2011, da Direcção de Serviços do IRC), segundo a qual se entende que no caso de ser apurada uma menos-valia fiscal na transmissão onerosa destas viaturas, tem ainda de se ter em atenção o disposto na alínea l) do n.º 1 do art.º 45.º. Para efeitos da aplicação deste preceito, a parcela da menos-valia passível de ser reconhecida fiscalmente como gasto é a proporcional ao valor fiscalmente depreciável (ou seja: **mv fiscal dedutível = valor limite / valor de aquisição x menos-valia fiscal**).

Refira-se que esta particularidade no cálculo apenas será aplicável para as viaturas cujo custo de aquisição seja superior ao respectivo limite legal.

Exemplo prático: apuramento de mais-valia

Considere-se uma viatura adquirida por € 50 000 no exercício de 2010 que foi alienada no início do exercício de 2013 por € 40 000. Considere-se um coeficiente de desvalorização monetária de 1,02 e uma vida útil de 4 anos.

Quais os ajustamentos a efectuar na Mod. 22?

Resolução

Do quadro seguinte consta o cálculo da mais-valia fiscal:

	Valor Venda (1)	Valor compra (2)	Depreciações contabilísticas (3)	Depreciações fiscais (4)	Mvc (1)-[(2)-(3)]	MVF (1)-[(2)-(3) ou (4)]*1,02
Entendimento ATA	€ 40 000	€ 50 000	€ 37 500	€ 30 000	€ 27 500	€ 27 250
Nossa posição	€ 40 000	€ 50 000	€ 37 500	€ 30 000	€ 27 500	€ 19 600

Para efeitos do cálculo da mais-valia fiscal na posição por nós preconizada foram tidas em conta as depreciações fiscais, enquanto de acordo com o regime defendido pela administração fiscal foram consideradas as depreciações praticadas na contabilidade.

Desta forma, deverá ser acrescido no campo 739 o valor de € 19 600 (sem reinvestimento) e deverá ser deduzido o montante de € 27 500 no campo 767.

Caso prático: apuramento de menos-valia

Considere-se uma viatura adquirida por € 50 000 no exercício 2010 que foi alienada no início do

exercício de 2013 por € 2 000. Considere-se um coeficiente de desvalorização monetária de 1,02.

Quais os ajustamentos a efectuar no apuramento do lucro tributável?

Caso prático – resolução

O quadro seguinte compara o cálculo da menos-valia fiscal:

	Valor Venda (1)	Valor compra (2)	Depreciações contabilísticas (3)	Depreciações fiscais (4)	mvc (1)-[(2)-(3)]	mvf dedutível
Entendimento ATA	€ 2.000	€ 50.000	€ 37.500	€ 30.000	(€ 10.500)	(€ 8.600) 40.000/50.000* [(1)-[(2)-(3)]*1,02]
Nossa posição	€ 2.000	€ 50.000	€ 37.500	€ 30.000	(€ 10.500)	(€ 10.000) (1)-[(2)-(4)]*1,02

De acordo com o entendimento da administração fiscal, o cálculo deverá ser efectuado tendo em conta as depreciações praticadas na contabilidade, sendo o resultado apurado corrigido pelo coeficiente decorrente do limite fiscal sobre o custo de aquisição.

De acordo com o nosso entendimento, da aplicação da fórmula de cálculo da menos-valia decorreria um valor de – € 18.400 [€2.000 – (€50.000 – €30.000) × 1,02], embora apenas fosse permitida a dedução da parte do custo de aquisição que ainda não tenha sido fiscalmente dedutível por via das depreciações, ou seja, € 10.000 (€ 40.000 – €30.000).

Desta forma, deveria ser acrescido no campo 736 o valor de € 10 500 e deveria ser deduzido o montante de € 10 000 no campo 769.

10.2. Elementos de reduzido valor

Esta matéria vem tratada no artigo 19.º do DR 25/2009:

Artigo 19.º

Elementos de reduzido valor

1 – Os elementos do activo sujeitos a deperecimento, cujos custos unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem € 1000, podem ser totalmente depreciados ou amortizados num só período de tributação, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

2 – Considera -se sempre verificado o condicionalismo da parte final do número anterior quando os mencionados elementos não possam ser avaliados e utilizados individualmente.

3 – Os activos depreciados ou amortizados nos termos do n.º 1 devem constar dos mapas das depreciações e amortizações pelo seu valor global, numa linha própria para os elementos adquiridos ou produzidos em cada período de tributação, com a designação «Elementos de custo unitário inferior a € 1000», elementos estes cujo período máximo de vida útil se considera, para efeitos fiscais, de um ano.

De acordo com esta norma, os elementos cujo custo unitário de aquisição ou produção não exceda € 1 000 podem ser depreciados em apenas um exercício (na vigência do DR 2/90 este valor estava fixado em € 199,52).

Este regime será aplicável desde que os ditos elementos não sejam considerados parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo. Esta limitação visa evitar que um activo com um valor superior a € 1 000, podendo ser separado em diversos

elementos, possa ser depreciado ou amortizado em apenas um exercício, através de uma mera repartição do seu valor em parcelas inferiores àquele montante.

A dedutibilidade fiscal das depreciações ou amortizações dos activos de reduzido valor está dependente do seu registo como gasto no próprio exercício, conforme refere o Despacho relativo ao Processo n.º 2010 000157, de 11 de Fevereiro de 2010, da DGCI:

Despacho de 11-02-2010 - Processo: 2010 000157

Assunto: Tratamento fiscal de "elementos de reduzido valor" que sejam reconhecidos no Balanço como Activo

1. O sujeito passivo pretende informação prévia vinculativa sobre a possibilidade de aplicar o disposto no artigo 33.º do Código do IRC e no artigo 19.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, nas situações em que a amortização contabilística dos elementos de reduzido valor ocorra de acordo com o seu período de vida útil.

2. Estes dois preceitos, à semelhança do que acontecia no Código do IRC - antes da renumeração e republicação - e no Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, vêm permitir que os sujeitos passivos depreciem ou amortizem num só período de tributação os elementos de reduzido valor, ou seja, aqueles cujos custos unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem € 1.000,00, à excepção dos que façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

3. O Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, mantém os elementos essenciais que já constavam do regime aprovado pelo Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

4. Um desses elementos essenciais prende-se com o facto de a dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações continuar a estar dependente da sua contabilização como gastos, embora se permita que essa contabilização tenha sido efectuada no mesmo período de tributação ou em períodos anteriores.

5. Relativamente aos designados "elementos de reduzido valor" manteve-se inalterável o regime que se encontrava previsto no diploma anterior, sendo apenas actualizado o respectivo montante. Com efeito, a redacção do artigo 19.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 é, na sua essência, igual à do artigo 22.º do revogado Decreto Regulamentar n.º 2/90.

6. De acordo com esse regime, era (e é) fiscalmente dedutível a totalidade do custo de aquisição ou de produção, quando o sujeito passivo atribuísse (atribua) a esses elementos um período de vida útil de apenas um ano, ainda que nas Tabelas anexas ao Decreto Regulamentar estivesse (esteja) previsto um período de vida útil superior.

7. Ao ser mantida a redacção, podemos concluir que não foi alterado o espírito do legislador, e que, portanto, só se permite a dedução fiscal da totalidade do custo de aquisição ou de produção quando o sujeito passivo o considerar, na íntegra, como gasto contabilístico, num só período de tributação.

8. Assim, se os elementos a que refere o sujeito passivo têm um período de vida útil superior a um ano, ficam sujeitos à regra geral, ou seja, à regra prevista no n.º 3 do artigo 1.º do diploma em análise, não lhes sendo aplicável o regime previsto no seu artigo 19.º e no artigo 33.º do Código do IRC.

Por fim, prevê o n.º 3 deste artigo que os elementos de reduzido valor deverão ser autonomizados face aos restantes elementos (independentemente da natureza/ código de cada um) no mapa das depreciações e amortizações, devendo, contudo, ser preenchida somente uma linha com o seu valor global.

10.3. Despesas de investigação

Em termos contabilísticos, nos §§ 53 a 55 da *NCRF 6 – Activos intangíveis* estão tratadas as despesas de pesquisa:

"*53 – Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.*

54 – Na fase de pesquisa de um projecto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido.

55 – Exemplos de actividades de pesquisa são:

(a) Actividades visando a obtenção de novos conhecimentos;

(b) A procura de, avaliação e selecção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;

(c) A procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e

(d) A formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados."

Assim, decorre claro dos parágrafos transcritos que as despesas de pesquisa (investigação) deverão ser reconhecidas como um gasto no exercício em que forem incorridas, sem qualquer excepção.

Por outro lado, o § 58 da *NCRF 6 – Activos intangíveis* fornece exemplos de despesas de desenvolvimento:

"*(a) A concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;*

(b) A concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;

(c) A concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e

(d) A concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados."

Aquelas despesas deverão ser reconhecidas como um activo "(...) *se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:*

(a) A viabilidade técnica de concluir o activo intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou venda;

(b) A sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo;

(c) A sua capacidade de usar ou vender o activo intangível;

(d) A forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível;

(e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível;

(f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento" (§ 56 da NCRF 6 – Activos intangíveis).

Assim, depreende-se que a fase de desenvolvimento, poderá, mediante o cumprimento de algumas condições, determinar o registo de um activo intangível, caso seja demonstrada a existência de benefícios económicos futuros (de ocorrência provável).

Por seu turno, o enquadramento genérico do tratamento fiscal das amortizações das despesas de investigação está previsto no artigo 16.º do DR 25/2009 que estipula o seguinte:

Activos intangíveis

1 – Os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deperecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.

2 – São amortizáveis os seguintes activos intangíveis:

a) Despesas com projectos de desenvolvimento;

b) Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

3 – Excepto em caso de deperecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos, não são amortizáveis:

a) Trespasses;

b) Elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verifiquem as condições aí referidas.

Este artigo estatui o regime fiscal das amortizações dos activos intangíveis que se encontrava previsto no artigo 17.º do DR 2/90.

As despesas de investigação (pesquisa), até 31 de Dezembro de 2009, eram tratadas, pela generalidade das empresas, de uma forma agregada com as despesas de desenvolvimento.

Todavia, com a entrada em vigor do novo normativo contabilístico, mais concretamente de acordo com o § 53 da *NCRF 6 – Activos intangíveis*, passou a estar previsto que o "*dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido*", conforme atrás mencionado.

Desta forma, uma vez que aquelas despesas passaram a ser reconhecidas imediatamente na demonstração de resultados como um gasto do exercício, deixaram de estar previstas no DR 25/2009 por não constituírem activos passíveis de deperecimento.

Refira-se, a título de curiosidade que, de acordo com o § 68 da norma acima citada também as despesas com actividades de arranque e publicidade deverão ser reconhecidas como um gasto na demonstração de resultados do exercício (deixando naturalmente de ser amortizadas).

No que às despesas de desenvolvimento diz respeito, o DR 25/2009 dedica-lhe um artigo específico que estabelece o regime fiscal das respectivas amortizações.

Artigo 17.º

Projectos de desenvolvimento

1 – As despesas com projectos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas.

2 – Para efeitos do disposto no presente decreto regulamentar, consideram-se despesas com projectos de desenvolvimento, as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.

3 – Não é aplicável o disposto no n.º 1, nem o referido na alínea a) do n.º 2 do artigo anterior, aos projectos de desenvolvimento efectuados para outrem mediante contrato.

Como se pode constatar mantém-se o tratamento alternativo e facultativo ao regime-regra de amortização fiscal das despesas de desenvolvimento por um período compreendido entre 3 e 5

anos. De facto, nos termos da Tabela II anexa ao DR 25/2009 (código 2470), as despesas de desenvolvimento poderão ser amortizadas por um período que varia entre 3 anos e 5 anos, conforme refere o n.º 3 do artigo 3.º do DR 25/2009.

De facto, o artigo 3.º do DR 25/2009 vem definir que (com especial destaque para o n.º 3):

Artigo 3.º

Período de vida útil

1 – A vida útil de um elemento do activo depreciável ou amortizável é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

2 – Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera-se:

a) Período mínimo de vida útil de um elemento do activo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 5.º;

b) Período máximo de vida útil de um elemento, o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea anterior.

3 – Exceptuam-se do disposto na alínea b) do número anterior as despesas com projectos de desenvolvimento, cujo período máximo de vida útil é de cinco anos.

Chama-se a atenção para o n.º 2 do artigo 19.º do DR 25/2009 que define despesas de desenvolvimento como "*as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção*".

Poder-se-á dizer que, em substância, o conceito de despesas de desenvolvimento acolhido para efeitos fiscais não será distinto daquele que prevalece para efeitos contabilísticos.

Por fim, prevê este artigo que o regime nele previsto não é de aplicar aos projectos de desenvolvimento que sejam implementados ao abrigo de um contrato celebrado a pedido de uma terceira entidade.

Exemplo prático

No ano N foram suportadas despesas no montante de € 100.000 com o desenvolvimento de um medicamento que, em termos contabilísticos, foram capitalizadas no activo. Foi definido um período de vida útil de 5 anos.

Identifique o regime contabilístico aplicável às despesas em causa, bem como as alternativas de regime fiscal aplicáveis ao caso em concreto.

Resolução

Os efeitos contabilísticos e fiscais (duas hipóteses possíveis) estão identificados no quadro em baixo.

Exercícios	2010	2011	2012	2013	2014
Hipótese A					
Amortização contabilística	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000
Amortização fiscal	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000
Hipótese B					
Amortização contabilística	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000
Valor a acrescer na modelo 22 (campo 719)		€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000
Valor a deduzir na modelo 22 (campo 775)	€ 80.000				

Refira-se que a hipótese A corresponde ao caso em que as ditas despesas são capitalizadas e amortizadas durante um período de 5 anos. Para efeitos fiscais, é acolhido o respectivo tratamento contabilístico.

Em alternativa, a hipótese B corresponde ao caso em que as despesas de desenvolvimento são igualmente capitalizadas e amortizadas por um período de 5 exercícios, mas para efeitos fiscais o gasto é dedutível integralmente no exercício N. Para o efeito, é efectuada uma dedução na modelo 22 de € 80.000 no exercício N e, posteriormente, deverá ser acrescida a amortização que for reconhecida contabilisticamente, ou seja, € 20.000 em cada um dos exercícios de N+1 a N+4.

10.4. Activos reavaliados

Esta matéria vem tratada no artigo 15.º do DR 25/2009, o qual se transcreve em seguida:

Artigo 15.º

Depreciações de bens reavaliados

1 – O regime de aceitação como gastos das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de legislação de carácter fiscal é o mencionado na mesma, com as adaptações resultantes do presente decreto regulamentar, aplicando-se aos bens reavaliados nos termos da Portaria n.º 20 258, de 28 de Dezembro de 1963, o regime previsto no n.º 2 do artigo 5.º

2 – Relativamente às reavaliações ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, é de observar o seguinte:

a) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações;

b) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, a parte do valor depreciável dos bens que tenham sofrido desvalorizações excepcionais nos termos do artigo 38.º do Código do IRC que corresponda à reavaliação efectuada.

3 – Exceptuam-se do disposto no número anterior as reavaliações efectuadas ao abrigo da Portaria n.º 20 258, de 28 de Dezembro de 1963, e do Decreto-Lei n.º 126/77, de 2 de Abril, desde que efectuadas nos termos previstos nessa legislação e, na parte aplicável, com observância das disposições do presente decreto regulamentar, caso em que o aumento das depreciações resultante da reavaliação é aceite na totalidade como gasto.

Em rigor este regime não é distinto do existente na vigência do DR 2/90.

Como ideia principal, importa salientar que, caso não esteja previsto um regime distinto no diploma que regula a própria reavaliação legal, não será aceite para efeitos fiscais 40% do aumento da depreciação que dela resulte.

Por outro lado, caso seja reconhecida uma desvalorização extraordinária, tal como definida no artigo 35.º do CIRC, a mesma não será dedutível na parte que corresponda à parte reavaliada.

Relativamente à transição para o novo normativo contabilístico, importa referir que o § 10 da NCRF 1 – *Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro* remete para o ponto 17 da IFRS 1 – *Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* que refere que "*um adoptante pela primeira vez pode optar por usar uma revalorização de um item de activo fixo tangível com base nos PCGA anteriores, antes ou na data de transição para as IFRS, como custo considerado à data da revalorização, se a revalorização fosse, à data da mesma, amplamente comparável ao:*

a) justo valor; ou

b) custo ou custo depreciado segundo as IFRS, ajustado para reflectir, por exemplo, as alterações num índice de preços geral ou específico".

Assim, ainda que na transição contabilística para o novo normativo, seja tomado como custo considerado o valor reavaliado ao abrigo do normativo contabilístico revogado, o tratamento fiscal que vinha sendo seguido não deverá ser descontinuado.

Exemplo prático

Determinado equipamento industrial, com uma vida útil de 10 anos, foi reavaliado no passado ao abrigo de um diploma legal.

No decurso do ano de 2011 foi aceite uma desvalorização extraordinária daquele activo pelo seu valor total.

Pretende-se que identifique o montante da imparidade que será dedutível para efeitos fiscais.

	Valor histórico	Valor em balanço revalorizado
Valor do activo	€ 10 000	€ 15 000
Depreciações acumuladas	€ 4 000	€ 6 000

Resolução

De acordo com os valores apresentados, a imparidade registada contabilisticamente será de € 9 000 (€ 15 000 – € 6 000).

Todavia, dado que, atendendo aos valores históricos, a perda seria apenas de € 6 000 (€ 10 000 – € 4 000), a perda fiscal estaria limitada a este montante (acrescer no campo 719).

MÓDULO 2

11. Imparidades e ajustamentos

Em matéria fiscal, apenas são dedutíveis as perdas por imparidade taxativamente previstas no CIRC.

A este respeito, deverá atender-se ao disposto no artigo 35.º do referido Código, que diz o seguinte:

"1 – Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:

a) As relacionadas com créditos resultantes da actividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;

b) As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros;

c) As que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento.

2 – Podem também ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade e outras correcções de valor contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, quando constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Banco de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas entidades sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da União Europeia, destinadas à cobertura de risco específico de crédito e de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações.

3 – As perdas por imparidade e outras correcções de valor referidas nos números anteriores que não devam subsistir, por deixarem de se verificar as condições objectivas que as determinaram, consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respectivo período de tributação.

4 – As perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse activo ou, sem prejuízo do disposto nos artigos 38.º e 46.º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo."

Em suma, poderão ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC as seguintes perdas por imparidade:

- Relativas a **créditos** (nas condições previstas no artigo 36.º do CIRC);
- Relativas a recibos por cobrar, reconhecidas pelas **empresas de seguros**;
- Relativas a **desvalorizações excepcionais** verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento (nas condições previstas no artigo 38.º do CIRC);

- Constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo **Banco de Portugal**, de carácter genérico e abstracto, pelas entidades sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da União Europeia, destinadas à cobertura de risco específico de crédito e de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações (nas condições previstas no artigo 37.º do CIRC).

Perdas por imparidade em créditos

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 35.º, apenas são aceites as perdas por imparidade de créditos que, com referência ao fim do período de tributação, preencham **3** condições, concretamente:

- Respeitem a créditos resultantes da **actividade normal**;
- O **risco de incobrabilidade** se considere justificado;
- Estejam **evidenciados** na contabilidade como créditos de cobrança duvidosa.

O CIRC não define o conceito de "actividade normal". Contudo, importa referir que administrativamente ao longo do tempo se tem vindo a considerar que, para efeitos de constituição de perdas por imparidade, apenas relevam os créditos decorrentes das operações de natureza comercial relacionadas com a venda de bens ou serviços respeitantes à actividade da empresa.

Tal procedimento vem patrocinado pelo entendimento da AT de que "actividade normal" não compreende (*cf.* Parecer n.º 115/95 do CEF):

- Adiantamentos a fornecedores, seja de elementos do activo corrente, seja de elementos do activo não corrente;
- Créditos por venda de bens de activos não correntes;
- Juros de mora debitados pela empresa.

Contudo, contrariamente ao entendimento da ATA, veja-se o Acórdão do STA de 18 de Outubro de 2006 (Proc. 0668/2006), nos termos do qual a mora deixar de estar intimamente conexionada com a obrigação principal sendo dela consequência directa e imanente. Assim, de acordo com o referido acórdão, apesar de os juros serem acessórios da dívida, têm a mesma natureza desta, pelo que os juros de mora resultantes de créditos decorrentes da actividade normal da empresa são também eles créditos resultantes da actividade normal, sendo as perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis.

Cumpre agora analisar a segunda condição: quando é que o risco de incobrabilidade se considera justificado?

Ao abrigo do n.º 1 do artigo 36.º do CIRC, tal acontece nos seguintes casos:

a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;

b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

No caso referido nesta última alínea, o limite máximo ascenderá a (*vide* n.º 2 do artigo 36.º do CIRC):

Período de Mora	Percentagem máxima
Mais de 6 meses e até 12 meses	25%
Mais de 12 meses e até 18 meses	50%
Mais de 18 meses e até 24 meses	75%
Mais de 24 meses	100%

De salientar que, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo 36.º, **não** são considerados de cobrança duvidosa:

> *"a) Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;*
>
> *b) Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;*
>
> *c) Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;*
>
> *d) Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1".*

Relativamente a cheques sem provisão, a AT não considera que a denúncia-crime seja tida como acção judicial, exigindo que tenha de ser acompanhada de requerimento de reconhecimento do crédito ou pedido de indemnização cível.

Quanto às provas de terem sido efectuadas **diligências** para o recebimento dos créditos, tem-se considerado suficiente a apresentação de cópias de cartas enviadas aos devedores (ou mesmo outro tipo de prova, incluindo a testemunhal) – *cf.* saída Geral n.º 040645, Proc. n.º 1333/95, de 23.10.95 da Direcção de Serviços do IRC).

No que respeita à evidenciação dos créditos de cobrança duvidosa na contabilidade, de acordo com a ATA, *"quanto à condição estabelecida, para efeitos do reconhecimento fiscal da mesma provisão*[1]*, de os 'créditos serem evidenciados na contabilidade como de cobrança duvidosa', não é obrigatório o registo de tais créditos em contas separadas, concretamente na conta 218, sendo aceitável outro tipo de evidenciação, inclusivamente na nota 23 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados"* (despacho do Director-Geral dos Impostos, de 31 de Julho de 1996). Apesar de este entendimento ter sido dado no âmbito do POC, entendemos ser ainda aplicável, com as necessárias adaptações.

Os montantes a acrescer na Mod. 22 deverão ser inscritos no campo ***718*** – *Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 35.º).*

Os montantes a deduzir deverão ser inscritos no campo **762** – *Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art.º 28.º, n.º 3) e de perdas por imparidade tributadas (art.º 35.º, n.º 3).*

Exemplo prático

A sociedade XLA, S.A. constituiu as seguintes perdas por imparidade de dívidas a receber, relativamente aos clientes A. Silva e B. Costa, pelo montante total dos créditos em 31 de Dezembro de 2011, de € 2 500 e € 7 500, respectivamente.

A. Silva está em mora há 8 meses e B. Costa está em mora há 20 meses.

Qual o enquadramento fiscal em sede de IRC a conferir a esta perda por imparidade?

[1] Hoje perda por imparidade.

Resolução

O montante da perda por imparidade aceite para efeitos da determinação do lucro tributável é de € 6 250 (25% x € 2 500 + 75% x € 7 500). Logo, o montante a acrescer no campo 718 é de € 3 750 (€ 10 000 – € 6 250).

Desvalorizações excepcionais

Ao abrigo do disposto no artigo 38.º do CIRC, podem ser aceites como perdas por imparidade as **desvalorizações excepcionais** verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, desde que resultem de "*causas anormais, devidamente comprovadas, designadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal*", mediante aceitação prévia da ATA.

São também aceites como gastos, de acordo com o n.º 4 do artigo 35.º do CIRC, as perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais.

De referir que estas perdas são reconhecidas em partes iguais durante o período de vida útil restante do activo, sem prejuízo do disposto nos artigos 38.º e 46.º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

Os montantes a acrescer relativamente a desvalorizações adicionais deverão ser inscritos no campo ***719*** – *Depreciações e amortizações (art.º 34. º, n.º 1), perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excepcionais (art.º 38.º) não aceites como gastos.*

Os montantes a deduzir deverão ser inscritos no campo **763** – *Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. 25/2009, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais (art.º 35.º, n.º 4).*

Pela Lei do Orçamento do Estado para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro) foi criado um regime especial em matéria de desvalorizações excepcionais.

Prevê o artigo 101.º da referida Lei:

"Despesas com equipamentos e software de facturação

1 – As desvalorizações excepcionais decorrentes do abate, nos exercícios de 2010 ou 2011, de programas e equipamentos informáticos de facturação que sejam substituídos em consequência da exigência, de certificação do software nos termos do artigo 123.º do Código do IRC, são consideradas perdas por imparidade.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo fica dispensado de obter a aceitação, por parte da Direcção-Geral dos Impostos prevista no n.º 2 do artigo 38.º do Código do IRC.

3 – As despesas com a aquisição de programas e equipamentos informáticos de facturação certificados, adquiridos nos anos de 2010 ou 2011, podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas."

Inventários

De acordo com o previsto nos n.os 1 a 3 do artigo 28.º do CIRC:

"1 – São dedutíveis no apuramento do lucro tributável os ajustamentos em inventários reconhecidos no

período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

3 – A reversão, parcial ou total, dos ajustamentos previstos no n.º 1 concorre para a formação do lucro tributável."

Daqui se retira que são dedutíveis os ajustamentos em inventários, cumpridas que estejam determinadas condições. Desde logo, os ajustamentos em inventários só são dedutíveis *"até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele"*, sendo considerado *"por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda".*

Refira-se que são considerados **preços de venda** os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

Neste contexto, chama-se a atenção para o Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 29 de Janeiro de 2002 (Recurso n.º 5939.01), de acordo com o qual *"a desconsideração do valor destas provisões[2] como custo fiscalmente relevante transporta para a Administração Fiscal o ónus da prova material dos pressupostos de facto da correspondente liquidação tributária, de harmonia com o disposto no art. 100.º do CPPT."*

A propósito dos sujeitos passivos que exerçam actividade editorial, diz-se nos n.os 4 e 5 do artigo 28.º do CIRC:

"4 – Para os sujeitos passivos que exerçam a actividade editorial, o montante anual acumulado do ajustamento corresponde à perda de valor dos fundos editoriais constituídos por obras e elementos complementares, desde que tenham decorrido dois anos após a data da respectiva publicação, que para este efeito se considera coincidente com a data do depósito legal de cada edição.

5 – A desvalorização dos fundos editoriais deve ser avaliada com base nos elementos constantes dos registos que evidenciem o movimento das obras incluídas nos fundos".

Os montantes a acrescer na Mod. 22 deverão ser inscritos no campo ***718*** – *Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 35.º).*

Os montantes a deduzir deverão ser inscritos no campo **762** – *Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art.º 28.º, n.º 3) e de perdas por imparidade tributadas (art.º 35.º, n.º 3).*

12. Créditos incobráveis

Em matéria de créditos incobráveis deverá atender-se ao disposto no n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, que diz textualmente:

"1 – Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas do período de tributação desde que:

a) Tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução, de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insol-

[2] No caso em análise, tratava-se concretamente de uma provisão para depreciação de existências (hoje ajustamento).

vência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento, de decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais ou de créditos que se encontrem prescritos de acordo com o respectivo regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais e, neste caso, o seu valor não ultrapasse o montante de (euro) 750; e

b) Não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente" (sublinhado nosso).

Adicionalmente, importa salientar que os créditos em mora há mais de dois anos, relativamente aos quais tenha sido registada uma perda por imparidade de 100% podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência. Para o efeito deverá o sujeito passivo integrar no processo de documentação fiscal todos os documentos justificativos da anulação dos créditos (Proc. n.º 3783/02, com despacho da Direcção de Serviços do IRC, de 4 de Setembro de 2004).

Pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, foi introduzido um n.º 2 neste artigo, no qual se dispõe que "*sem prejuízo da manutenção da obrigação para efeitos civis, a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis nos termos do número anterior ou ao abrigo do disposto no artigo 36.º fica ainda dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável*" (sublinhado nosso).

Esta exigência aplica-se igualmente a créditos que sejam anulados quando se encontrarem já totalmente reduzidos por perdas por imparidade (conforme atrás referido). É isso, na verdade, que parece resultar do n.º 2 do artigo 41.º, ao falar em créditos incobráveis *"ao abrigo do disposto no artigo 36.º"* (que trata precisamente de perdas por imparidade em créditos).

Os montantes a acrescer relativamente a créditos incobráveis deverão ser inscritos no campo ***722*** *– Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º).*

13. Provisões

Em matéria de provisões, apenas são reconhecidas as seguintes (*cf.* n.º 1 do artigo 39.º do CIRC)*:*

"a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;

b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;

c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;

d) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável" (sublinhados nossos).

No que respeita a processos judiciais em curso, e quanto ao valor da provisão a constituir, de acordo com o Parecer n.º 115/95 do CEF, para o cálculo dos custos estimados deverá levar-se em consideração as indemnizações e outros encargos, nomeadamente honorários a advogados, a pagar pela empresa a terceiros em consequência de desfecho (desfavorável) de acções judiciais, não exigindo a redacção do preceito que os processos judiciais em curso tenham sido instaurados

por iniciativa de terceiros, estabelecendo apenas a condição de se tratar de obrigações e encargos relacionados com processos judiciais em curso e sejam derivados de factos que não afastem a sua consideração como gastos do período.

Adicionalmente, prevêem os n.os 2 a 4 do referido artigo:

"2 – A determinação das provisões referidas no número anterior deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação.

3 – Quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respectivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime.

4 – As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do n.º 1 que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo consideram-se rendimentos do respectivo período de tributação."

No que se refere a provisões relativas a **garantias de clientes**, prevê o n.º 5 do mesmo artigo que *"O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos."*

A este respeito, atente-se ainda à Circular n.º 10/2011, de Maio de 2011, da Direcção de Serviços do IRC.

Em primeiro lugar, vem esclarecer a referida Circular que o montante anual a que se refere este n.º 5 do artigo 39.º do CIRC corresponde à **dotação anual (dotação da provisão reconhecida como um gasto)** determinada pela aplicação da percentagem ao volume de vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia a clientes do ano em causa e não ao **montante acumulado** da provisão no fim de cada período de tributação.

Diz-se ainda naquela Circular que *"A referência aos «últimos três períodos de tributação» permite considerar os dados do período em que se está a constituir ou a reforçar a provisão (ano N) e dos dois períodos anteriores (anos N1 e N2), uma vez que no final do período de tributação N são já conhecidas as vendas e as prestações de serviços desse período bem como os encargos suportados com garantias a clientes.*

No que respeita à constituição da provisão no primeiro ano de actividade ou no seguinte, pode ler-se na referida Circular: "*No período de tributação em que se inicia a actividade, a provisão fiscalmente aceite é a que corresponde aos encargos suportados nesse período com as garantias a clientes. No período de tributação seguinte, a provisão é calculada pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia da percentagem que resulta da proporção entre a soma dos encargos com garantias a clientes efectivamente suportados nesse período e no período anterior e a soma das vendas e das prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos. Idêntico entendimento é de aplicar às situações em que o sujeito passivo, no decurso da sua actividade, comece a efectuar vendas ou a prestar serviços sujeitos a garantia.*"

Para melhor compreensão desta temática veja-se o seguinte exemplo[3]:

Em 2011, uma sociedade vendeu electrodomésticos no montante de € 300 000,00, tendo suportado encargos com garantias a clientes que ascenderam a € 3 300,00 e constituído uma provisão para garantias a clientes no montante de € 3 500,00.

Sabe-se que nos anos de 2009 e 2010 as vendas ascenderam a € 280 000,00 e € 320 000,00, respectivamente, e que os encargos derivados de garantia a clientes foram, nesses anos, de € 2 500,00 e € 3 200,00.

[3] Adaptado de Manual de preenchimento da declaração Modelo 22, da DGCI, 2011.

Cálculos para determinar o montante da provisão fiscalmente aceite:

- Soma dos encargos com garantias a clientes efectivamente suportados nos três últimos períodos de tributação (2009 a 2011): € 3 300,00 + € 2 500,00 + € 3 200,00 = € 9 000,00
- Soma das vendas efectuadas nos três últimos períodos de tributação (2008 a 2010): € 300 000,00 + € 280 000,00 + € 320 000,00 = € 900 000,00
- Percentagem a que refere o artigo 39.º, n.º 5: € 9 000,00 x 100 / € 900 000,00 = 1%
- Provisão fiscalmente dedutível: € 300 000,00 x 1% = € 3 000,00
- Provisão contabilizada: € 3 500,00
- Correcção no Quadro 07: Acréscimo de € 500,00 (€ 3 500,00 – € 3 000,00)

Os montantes a acrescer deverão ser inscritos no campo ***721*** – *Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.os 19.º, n.º 3 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros.*

Refira-se que, de acordo com o n.º 3 do artigo 19.º do CIRC, não são dedutíveis (e, portanto, têm de ser inscritas neste campo) as perdas esperadas relativas a contratos de construção.

Os montantes a deduzir deverão ser inscritos no campo **764** – *Reversão de provisões tributadas (art. os 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4).*

As provisões que tenham sido imputadas a um activo depreciável (referente à estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do activo, de acordo com § 17 da NCRF 7 – *Activos Fixos Tangíveis*) e que são reconhecidas progressivamente como gasto via depreciações desse mesmo activo, devem ser acrescidas no campo **719**, uma vez que o respectivo montante não constitui uma componente do custo de aquisição do activo para efeitos fiscais.

14. Realizações de utilidade social

As realizações de utilidade social estão previstas no artigo 43.º do CIRC, nos termos do qual:

"1 – São também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respectivos familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

2 – São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa.

3 – O limite estabelecido no número anterior é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

4 – Aplica-se o disposto nos nºs 2 e 3 desde que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições, à excepção das alíneas d) e e), quando se trate de seguros de doença, de acidentes pessoais ou de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez:

a) Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação colectiva de trabalho para as

classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;

b) Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho;

c) Sem prejuízo do disposto no n.º 6, a totalidade dos prémios e contribuições previstos nos nºs 2 e 3 deste artigo em conjunto com os rendimentos da categoria A isentos nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais não devem exceder, anualmente, os limites naqueles estabelecidos ao caso aplicáveis, não sendo o excedente considerado gasto do período de tributação;

d) Sejam efectivamente pagos sob a forma de prestação pecuniária mensal vitalícia pelo menos dois terços dos benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência, sem prejuízo da remição de rendas vitalícias em pagamento que não tenham sido fixadas judicialmente, nos termos e condições estabelecidos em norma regulamentar emitida pela respectiva entidade de supervisão, e desde que seja apresentada prova dos respectivos pressupostos pelo sujeito passivo;

e) As disposições de regime legal da pré-reforma e do regime geral de segurança social sejam acompanhadas, no que se refere à idade e aos titulares do direito às correspondentes prestações, sem prejuízo de regime especial de segurança social, de regime previsto em instrumento de regulamentação colectiva de trabalho ou de outro regime legal especial, ao caso aplicáveis;

f) A gestão e disposição das importâncias despendidas não pertençam à própria empresa, os contratos de seguros sejam celebrados com empresas de seguros que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços, e os fundos de pensões ou equiparáveis sejam constituídos de acordo com a legislação nacional ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português;

g) Não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

5 – Para os efeitos dos limites estabelecidos nos n.os 2 e 3, não são considerados os valores actuais dos encargos com pensionistas já existentes na empresa à data da celebração do contrato de seguro ou da integração em esquemas complementares de prestações de segurança social previstos na respectiva legislação, devendo esse valor, calculado actuarialmente, ser certificado pelas seguradoras ou outras entidades competentes.

6 – As contribuições destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões previstas no n.º 2 do pessoal no activo em 31 de Dezembro do ano anterior ao da celebração dos contratos de seguro ou da entrada para fundos de pensões, por tempo de serviço anterior a essa data, são igualmente aceites como gastos nos termos e condições estabelecidos nos nºs 2, 3 e 4, podendo, no caso de aquelas responsabilidades ultrapassarem os limites estabelecidos naqueles dois primeiros números, mas não o dobro dos mesmos, o montante do excesso ser também aceite como gasto, anualmente, por uma importância correspondente, no máximo, a um sétimo daquele excesso, sem prejuízo da consideração deste naqueles limites, devendo o valor actual daquelas responsabilidades ser certificado por seguradoras, sociedades gestoras de fundos de pensões ou outras entidades competentes.

7 – As contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos

com benefícios de reforma, quando efectuadas em consequência de alteração dos pressupostos actuariais em que se basearam os cálculos iniciais daquelas responsabilidades e desde que devidamente certificadas pelas entidades competentes, podem também ser aceites como gastos nos seguintes termos:

a) No período de tributação em que sejam efectuadas, num prazo máximo de cinco, contado daquele em que se verificou a alteração dos pressupostos actuariais;

b) Na parte em que não excedam o montante acumulado das diferenças entre os valores dos limites previstos nos n.os 2 ou 3 relativos ao período constituído pelos 10 períodos de tributação imediatamente anteriores ou, se inferior, ao período contado desde o período de tributação da transferência das responsabilidades ou da última alteração dos pressupostos actuariais e os valores das contribuições efectuadas e aceites como gastos em cada um desses períodos de tributação.

8 – Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, não são consideradas as contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades com pensionistas, não devendo igualmente ser tidas em conta para o cálculo daquelas diferenças as eventuais contribuições efectuadas para a cobertura de responsabilidades passadas nos termos do n.º 6.

9 – Os gastos referidos no n.º 1, quando respeitem a creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%.

10 – No caso de incumprimento das condições estabelecidas nos n.os 2, 3 e 4, à excepção das referidas nas alíneas c) e g) deste último número, ao valor do IRC liquidado relativamente a esse período de tributação deve ser adicionado o IRC correspondente aos prémios e contribuições considerados como gasto em cada um dos períodos de tributação anteriores, nos termos deste artigo, agravado de uma importância que resulta da aplicação ao IRC correspondente a cada um daqueles períodos de tributação do produto de 10% pelo número de anos decorridos desde a data em que cada um daqueles prémios e contribuições foram considerados como gastos, não sendo, em caso de resgate em benefício da entidade patronal, considerado como rendimento do período de tributação a parte do valor do resgate correspondente ao capital aplicado.

11 – No caso de resgate em benefício da entidade patronal, não se aplica o disposto no número anterior se, para a transferência de responsabilidades, forem celebrados contratos de seguro de vida com outros seguradores, que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços, ou se forem efectuadas contribuições para fundos de pensões constituídos de acordo com a legislação nacional, ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português, em que, simultaneamente, seja aplicada a totalidade do valor do resgate e se continuem a observar as condições estabelecidas neste artigo.

12 – No caso de resgate em benefício da entidade patronal, o disposto no n.º 10 pode igualmente não se aplicar, se for demonstrada a existência de excesso de fundos originada por cessação de contratos de trabalho, previamente aceite pela Direcção-Geral dos Impostos.

13 – Não concorrem para os limites estabelecidos nos nºs 2 e 3 as contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação:

a) Das normas internacionais de contabilidade por determinação do Banco de Portugal às entidades sujeitas à sua supervisão, sendo consideradas como gastos durante o período tran-

sítório fixado por esta instituição;

b) Do Plano de Contas para as Empresas de Seguros em vigor, aprovado pelo Instituto de Seguros de Portugal, sendo consideradas como gastos, de acordo com um plano de amortização de prestações uniformes anuais, por um período transitório de cinco anos contado a partir do exercício de 2008;

c) Das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia ou do SNC, consoante os casos, sendo consideradas como gastos, em partes iguais, no período de tributação em que se aplique pela primeira vez um destes novos referenciais contabilísticos e nos quatro períodos de tributação subsequentes.

14 – A Direcção-Geral dos Impostos pode autorizar que a condição a que se refere a alínea b) do n.º 4 deixe de verificar-se, designadamente, em caso de entidades sujeitas a processos de reestruturação empresarial, mediante requerimento, a apresentar até ao final do período de tributação da ocorrência das alterações, em que seja demonstrado que a diferenciação introduzida tem por base critérios objectivos.

15 – Consideram-se incluídos no n.º 1 os gastos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal do sujeito passivo, verificados os requisitos aí exigidos" (sublinhados nossos).

Neste contexto, destaca-se a aceitação como gastos do período de tributação – até ao limite de **15%** das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação – os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa.

Este limite é elevado para **25%** se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

As condições de acesso ao regime destas realizações de utilidade social estão definidas nos vários números do artigo 43.º do CIRC atrás transcritos.

Os montantes a acrescer na Mod. 22 deverão ser inscritos no campo **723** – *Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º).*

No que se refere a esta matéria, e para melhor compreensão, veja-se o seguinte exemplo[4]:

A empresa Utilidades Sociais, Lda. celebrou em 2010 um contrato de seguro de vida a favor da generalidade dos seus trabalhadores, no montante de € 4 000,00. Os gastos com o pessoal (remunerações) incorridos no período de tributação foram de € 20 000,00. Os trabalhadores têm direito a pensões da segurança social.

- O montante fiscalmente aceite é € 20 000,00 X 15% = € 3 000,00
- Correcção no Quadro 07: campo 723 – Acréscimo de € 1 000,00 (€ 4 000,00 – € 3 000,00)

15. Benefícios fiscais

Os benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento deverão ser inscritos no campo **774** – *Benefícios Fiscais.*

Aqui se incluem **nomeadamente** os relativos à criação de emprego (artigo 19.º do EBF), ao mecenato (artigo 62.º do EBF), à remuneração convencional do capital (artigo 136.º da Lei n.º 55-

[4] *In* Manual de preenchimento da declaração Modelo 22, da DGCI, 2011.

04	DEDUÇÕES AO RENDIMENTO (a deduzir no campo 774 do Quadro 07 da Declaração)		
NORMATIVO LEGAL			DEDUÇÃO EFETUADA
MAJORAÇÃO À CRIAÇÃO EMPREGO (ART.º 19.º DO EBF)		401	. ,
FUNDOS DE INVESTIMENTO [ART.º 22.º, N.º 14, AL. B) DO EBF]		402	. ,
ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA DOS LUCROS DISTRIBUIDOS POR SOC. RESIDENTES NOS PALOP E TIMOR-LESTE (ART.º 42.º DO EBF)		403	. ,
MAJORAÇÕES APLICADAS AOS BENEFÍCIOS FISCAIS À INTERIORIDADE [ART.º 43.º, N.º 1, ALÍNEAS C) E D) DO EBF]		404	. ,
EMPRESAS ARMADORAS DA MARINHA MERCANTE NACIONAL (ART.º 51.º DO EBF)		405	. ,
MAJORAÇÕES APLICADAS AOS DONATIVOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 62.º E 65.º DO EBF E NOS TERMOS DO ESTATUTO DO MECENATO CIENTÍFICO (LEI N.º 26/2004, DE 8 DE JULHO)		406	. ,
MAJORAÇÃO QUOTIZAÇÕES EMPRESARIAIS (ART.º 41.º DO CIRC)		407	. ,
MAJORAÇÃO APLICADA AOS CUSTOS SUPORTADOS COM A AQUISIÇÃO, EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS, DE COMBUSTÍVEIS PARA ABASTECIMENTO DE VEÍCULOS (ART.º 70.º, N.º 4 DO DO EBF)		408	. ,
REMUNERAÇÃO CONVENCIONAL DO CAPITAL SOCIAL (ART.º 136.º DA LEI N.º 55-A/2010, DE 31 DE DEZEMBRO)		409	. ,
		410	. ,
TOTAL DAS DEDUÇÕES		411	. ,

A/2010, de 31 de Dezembro) e a majoração de quotizações para associações empresariais (artigo 44.º do CIRC), sendo obrigatória a sua discriminação no quadro 04 do novo **anexo D**:

Relativamente ao benefício previsto no artigo 19.º do EBF, consiste o mesmo na possibilidade de majoração de gastos com pessoal em virtude da criação de emprego.

Nos termos daquele artigo:

"1 – Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:

a) 'Jovens' os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;

b) 'Desempregados de longa duração' os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;

c) «Encargos» os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;

d) «Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

3 – O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

4 – Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.

5 – A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

6 – O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa en-

tidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC."

Daqui se retira que o benefício à criação de emprego consiste na possibilidade de majoração de encargos com pessoal em 50% durante um período de 5 anos. Para isso, é necessário que haja criação líquida de postos de trabalho para jovens ou para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado.

Note-se que o benefício (majoração) está limitado a um valor anual por posto de trabalho de 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida. Relativamente ao ano de 2011, este limite ascende a € 6 790[5].

Exemplo prático[6]:

O quadro de pessoal da sociedade Queremos Incentivos, SA apresenta, em 2011, dois funcionários que reúnem as condições referidas no artigo 19.º do EBF:

- Funcionário A – admitido em 2008, com encargos mensais de € 800,00
- Funcionário B – admitido em 2009, com encargos mensais de € 1 200,00

Cálculo do benefício (majoração):

- Funcionário A – € 800,00 x 14 x 50% = € 5 600,00
- Funcionário B – € 1 200,00 x 14 x 50% = € 8 400,00

Limitação do benefício:

- Funcionário A (admitido em 2008): o valor de € 5 600,00 é menor do que € 6 790,00. Logo, pode beneficiar do valor máximo da majoração, ou seja, € 5 600,00.
- Funcionário B (admitido em 2009): o valor de € 8 400,00 é maior do que € 6 790,00.

Por essa razão, o benefício é limitado a € 6 790,00.

Total do benefício: € 12 390,00 (5 600,00 + 6 790,00)

Relativamente à **remuneração convencional do capital**, veja-se o mencionado artigo 136.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, de acordo com o qual:

"1 – Na determinação do lucro tributável do IRC pode ser deduzida uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social, calculada mediante a aplicação da taxa de 3% ao montante das entradas realizadas, por entregas em dinheiro, pelos sócios, no âmbito da constituição de sociedade ou de aumento do capital social, desde que:

a) A sociedade beneficiária seja qualificada como pequena ou média empresa, nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro;

b) Os sócios que participem na constituição da sociedade ou no aumento do capital social sejam exclusivamente pessoas singulares, sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;

c) O lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos.

2 – A dedução a que se refere o número anterior:

a) Aplica-se exclusivamente às entradas, no âmbito de constituição de sociedades ou de aumento do capital social, que ocorram nos anos de 2011 a 2013;

---

[5] De acordo com o Decreto-Lei n.º 143/2010, de 31 de Dezembro, a retribuição mínima mensal garantida relativa a 2011 ascendeu a € 485,00.

[6] Adaptado de Manual de preenchimento da declaração Modelo 22, da DGCI, 2011.

b) É efectuada no apuramento do lucro tributável relativo ao período de tributação em que ocorram as mencionadas entradas e nos dois períodos seguintes.

3 – O benefício fiscal previsto no presente artigo é cumulável unicamente com os benefícios relativos à interioridade, desde que globalmente não ultrapassem € 200 000 por entidade beneficiária, durante um período de três anos, de acordo com as regras comunitárias aplicáveis aos auxílios de minimis, definidas no Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006."

A Lei do Orçamento do Estado para 2008 havia estabelecido um incentivo à constituição ou aumento de capital social das PME denominado de remuneração convencional do capital social, para os anos de 2008 a 2010.

Pela Lei do Orçamento do Estado para 2011 foi prolongado este benefício para os anos de 2011 a 2013.

O referido incentivo traduz-se na dedução ao lucro tributável de uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social, calculada mediante a aplicação da taxa de 3% ao montante das entradas realizadas, por entregas em dinheiro, pelos sócios, no âmbito da constituição de sociedade ou de aumento do capital social, desde que (i) a sociedade beneficiária seja qualificada como pequena ou média empresa, (ii) os sócios que participem na constituição da sociedade ou no aumento do capital social sejam exclusivamente pessoas singulares, sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco e (iii) o lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos.

Esta dedução aplica-se exclusivamente às entradas, no âmbito de constituição de sociedades ou de aumento do capital social, que ocorram nos anos de 2011 a 2013, sendo efectuada no apuramento do lucro tributável, relativo ao período de tributação em que ocorram as mencionadas entradas e nos dois períodos seguintes.

No que respeita às **quotizações** para associações empresariais, veja-se o referido artigo 44.º:

"1 – É considerado gasto do período de tributação, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor correspondente a 150% do total das quotizações pagas pelos associados a favor das associações empresariais em conformidade com os estatutos.

2 – O montante referido no número anterior não pode, contudo, exceder o equivalente a 2‰ do volume de negócios respectivo."

Significa isto que até ao limite de 2‰ do volume de negócios respectivo, é considerado custo ou perda do exercício, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor correspondente a 150% do total das quotizações pagas a favor das associações empresariais em conformidade com os estatutos.

Exemplo prático

Considere-se uma empresa cujo volume de negócios ascendeu a € 1 000 000 e que efectuou quotizações para uma associação empresarial de acordo com os seus estatutos no valor de € 1 800.

Sem considerar o limite, a majoração ascende a € 900 (i.e., 50% de € 1 800.

O limite (aplicável ao custo acrescido da majoração) ascende a € 2 000 (i.e., 2‰ x € 1 000 000).

Logo, deverá deduzir-se € 200 no campo 734 do quadro 07.

As entidades que obtenham benefícios fiscais deverão atender ao artigo 92.º do CIRC, de acordo com o qual:

"1 – 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

2 – Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:

a) Os que revistam carácter contratual;

b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II);

c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;

d) Os previstos nos artigos 19.º, 32.º, 32.º-A e 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais." (sublinhados nossos)

Assim, a colecta do IRC líquida das deduções relacionadas com a dupla tributação internacional e benefícios fiscais nunca poderá ser inferior a 90% do valor que resultaria se o sujeito passivo não usufruísse dos benefícios fiscais (com excepção dos referidos no n.º 2) e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º.

Caso haja algum valor a acrescer **à colecta** ao abrigo deste artigo, deverá ser o mesmo inscrito no campo **371** – *Resultado da liquidação*.

16. Mais e menos-valias

Em matéria de mais e menos-valias deverá atender-se aos artigos 46.º a 48.º do CIRC.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 46.º do CIRC, *"consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, respeitantes a:*

a) Activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda;

b) Instrumentos financeiros, com excepção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º".

Ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 5 do mesmo artigo 46.º, considera-se também transmissão onerosa a **promessa** de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens, o que reflecte a especificidade do conceito de transmissão para efeitos fiscais.

Nos termos da alínea b) do mesmo artigo, são assimiladas a transmissão onerosa *"as mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste mesmo artigo".*

As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 35.º, bem como das depreciações ou amortizações **aceites fiscalmente**, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 30.º.

Não obstante a lei claramente fazer referência a depreciações aceites fiscalmente, de acordo com o entendimento da Administração Tributária, vertido na Circular n.º 6/2011, e para o caso concreto de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, *"o cálculo da mais-valia ou menosvalia fiscal é efectuado também de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 46.º do Código do IRC devendo considerar-*

-se, na respectiva fórmula de cálculo, as depreciações praticadas."

Ainda de acordo com aquela Circular "*face à ratio subjacente à imposição de limites ao reconhecimento de gastos com este tipo de bens quando o respectivo valor de aquisição ou de reavaliação ultrapassa determinado montante, a interpretação mais consentânea com essa ratio é considerar que, para efeitos de determinação das respectivas maisvalias ou menosvalias, o valor das depreciações que releva é o das praticadas na contabilidade.*"

Este entendimento visa a não recuperação, na venda, do montante das depreciações praticadas que, por força da limitação do valor depreciável estabelecido por lei, não foram fiscalmente aceites no período em que o bem esteve a ser depreciado.

No que respeita a **menos-valias**, prevê-se na alínea l) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC que não são dedutíveis "*as (...) relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto*." (sublinhado nosso)

Quanto a esta matéria, *vide* capítulo 10.1 deste manual.

O conceito de **valor de realização** consta dos n.os 3 e 4 do referido artigo 46.º, nos termos dos quais:

"*3 – Considera-se valor de realização:*

a) No caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga;

b) No caso de expropriações ou de bens sinistrados, o valor da correspondente indemnização;

c) No caso de bens afectos permanentemente a fins alheios à actividade exercida, o seu valor de mercado;

d) Nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos transmitidos em consequência daqueles actos;

e) No caso de alienação de títulos de dívida, o valor da transacção, líquido dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão, bem como da diferença pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço da emissão, nos casos de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença;

f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.

4 – No caso de troca por bens futuros, o valor de mercado destes é o que lhes corresponderia à data da troca."

Tratando-se de bens **imóveis**, há que ter em atenção o disposto no artigo 64.º do CIRC. A este propósito, remete-se para o capítulo seguinte do presente manual.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 47.º do CIRC, o **valor de aquisição** é actualizado mediante aplicação dos **coeficientes de desvalorização da moeda** para o efeito publicados em portaria do Ministro das Finanças, sempre que, à data da realização, tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição, sendo o valor dessa actualização deduzido para efeitos da determinação do lucro tributável.

Estes coeficientes não são aplicáveis aos instrumentos financeiros, salvo quanto às partes de capital (*cf.* n.º 2 do artigo 47.º do CIRC).

Adicionalmente, nos termos do regime especial de neutralidade previsto nos artigos 76.º a 78.º

do CIRC, havendo lugar à valorização das participações sociais recebidas pelo mesmo valor pelo qual as antigas se encontravam registadas, considera-se, para efeitos da aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, como data de aquisição das primeiras a que corresponder à das últimas.

Os coeficientes de desvalorização da moeda aplicáveis em relação às alienações efectuadas em 2011 foram aprovados através da Portaria n.º 282/2011, de 21 de Outubro, sendo aqueles que se seguem:

Ano	Coef.	Ano	Coef.	Ano	Coef.	Ano	Coef.
até 1903	4 335,60	**1942**	109,31	**1978**	13,83	**1995**	1,45
1904 a 1910	4 035,92	**1943**	93,08	**1979**	10,91	**1996**	1,41
1911 a 1914	3 870,90	**1944 a 1950**	79,02	**1980**	9,84	**1997**	1,39
1915	3 443,92	**1951 a 1957**	72,48	**1981**	8,05	**1998**	1,34
1916	2 818,87	**1958 a 1963**	68,15	**1982**	6,68	**1999**	1,32
1917	2 250,30	**1964**	65,14	**1983**	5,34	**2000**	1,29
1918	1 605,53	**1965**	62,75	**1984**	4,15	**2001**	1,21
1919	1 230,46	**1966**	59,95	**1985**	3,47	**2002**	1,17
1920	813,04	**1967 a 1969**	56,06	**1986**	3,13	**2003**	1,13
1921	530,46	**1970**	51,92	**1987**	2,87	**2004**	1,11
1922	392,86	**1971**	49,42	**1988**	2,59	**2005**	1,08
1923	240,43	**1972**	46,20	**1989**	2,33	**2006**	1,05
1924	202,38	**1973**	42,00	**1990**	2,08	**2007**	1,03
1925 a 1936	174,44	**1974**	32,21	**1991**	1,85	**2008**	1,00
1937 a 1939	169,40	**1975**	27,52	**1992**	1,69	**2009**	1,01
1940	142,55	**1976**	23,05	**1993**	1,57	**2010**	1,00
1941	126,61	**1977**	17,68	**1994**	1,50		

Ainda neste âmbito, deverá atender-se ao regime do **reinvestimento** previsto no artigo 48.º do CIRC, cujo n.º 1 nos diz:

"1 – Para efeitos da determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, calculadas nos termos dos artigos anteriores, realizadas mediante a transmissão onerosa de activos fixos tangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, sempre que, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos activos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º." (sublinhados nossos)

Saliente-se que, de acordo com o n.º 2 do referido artigo, *"no caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o disposto no número anterior é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere."* (sublinhado nosso)

Não é susceptível de beneficiar do regime do reinvestimento o investimento em que tiverem sido deduzidos os valores referidos nos artigos 40.º e 42.º.

Ao abrigo do n.º 4, o regime do reinvestimento é alargado. Nos termos daquele número:

"O disposto nos números anteriores é aplicável à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amor-

tização com redução de capital, com as seguintes especificidades:

a) O valor de realização correspondente à totalidade das partes de capital deve ser reinvestido, total ou parcialmente, na aquisição de participações no capital de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial ou na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, nas condições referidas na parte final do n.º 1;

b) As participações de capital alienadas devem ter sido detidas por período não inferior a um ano e corresponder a, pelo menos, 10% do capital social da sociedade participada, devendo as partes de capital adquiridas ser detidas por igual período;

c) As transmissões onerosas e aquisições de partes de capital não podem ser efectuadas com entidades:

1) Residentes de país, território ou região cujo regime de tributação se mostre claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças; ou

2) Com as quais existam relações especiais, excepto quando se destinem à realização de capital social, caso em que o reinvestimento se considera totalmente concretizado quando o valor das participações de capital assim realizadas não seja inferior ao valor de mercado daquelas transmissões."

Nos termos do n.º 7 do mencionado artigo 48.º, *"não sendo mantidas na titularidade do adquirente, durante o período previsto na alínea b) do n.º 4, as partes de capital em que se concretizou o reinvestimento, excepto se a transmissão ocorrer no âmbito de uma operação de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de acções a que se aplique o regime previsto no artigo 74.º, é aplicável, no período de tributação da alienação, o disposto na parte final do número anterior, com as necessárias adaptações."*

Caso se aplique o regime do reinvestimento, de acordo com o previsto no n.º 5 do referido artigo, *"os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do período de tributação em que a realização ocorre, comprovando na mesma e nas declarações dos dois períodos de tributação seguintes os reinvestimentos efectuados."*

Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do segundo período de tributação seguinte ao da realização, considera-se como rendimento desse período de tributação a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista nos números 1 e 4 não incluída no lucro tributável majorada em 15%.

No que concerne a menos-valias de partes sociais, deverá ter-se em consideração os números 3 a 5 do artigo 23.º do CIRC:

"3 – Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e desde que:

a) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;

b) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

4 – Não são também aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.

5 – Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação, os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, ou a entidades residentes em território

português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste artigo."

Ainda nesta matéria, deverá atender-se aos números 3 e 4 do artigo 45.º do CIRC, nos termos dos quais:

"3 – A diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.

4 – Sem prejuízo do disposto no número anterior, não concorrem para a formação do lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a partes de capital, na parte do valor que corresponda aos lucros distribuídos que tenham beneficiado da dedução prevista no artigo 51.º nos últimos quatro anos." (sublinhado nosso)

Ainda em matéria de mais-valias, e no caso concreto de **SGPS, SCR e ICR**, deverá atender-se ao regime especial previsto no artigo 32.º do EBF, cujos números 2 e 3 dizem textualmente:

"2 – As mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS, pelas SCR e pelos ICR de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades.

3 – O disposto no número anterior não é aplicável relativamente às mais-valias realizadas e aos encargos financeiros suportados quando as partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC, ou a entidades com domicílio, sede ou direcção efectiva em território sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, e desde que tenham sido detidas, pela alienante, por período inferior a três anos e, bem assim, quando a alienante tenha resultado de transformação de sociedade à qual não fosse aplicável o regime previsto naquele número, relativamente às mais-valias das partes de capital objecto de transmissão, desde que, neste último caso, tenham decorrido menos de três anos entre a data da transformação e a data da transmissão."

05	SOC. GESTORAS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS (SGPS), SOC. DE CAPITAL DE RISCO (SCR) E INVESTIDORES DE CAPITAL DE RISCO (ICR)		
MAIS-VALIAS FISCAIS NÃO TRIBUTADAS (ART.º 32.º, N.º 2 DO EBF)		501	. ,
MENOS-VALIAS FISCAIS NÃO DEDUTÍVEIS (ART.º 32.º, N.º 2 DO EBF)		502	. ,

As mais-valias contabilísticas deverão ser deduzidas no campo **767** – *Mais-valias contabilísticas.* As menos-valias contabilísticas deverão ser acrescidas no campo **736** – *Menos-valias contabilísticas.*

As mais-valias fiscais deverão ser acrescidas nos campos:

- **738** – *Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)];*
- **739** – *Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º);*

- **740** – *50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.os 1, 4 e 5).*

As menos-valias fiscais deverão ser deduzidas nos campos:

- **769** – *Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º);*
- **768** – *50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5.º, al. b) e art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte).*

No âmbito do regime do reinvestimento, deverá acrescer-se no campo **741** os acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.os 6 e 7).

Exemplo prático

A sociedade Linha, S.A. trocou uma viatura ligeira de mercadorias por um camião cujo preço era de € 40 000.

À viatura ligeira, que havia sido adquirida em 2008 por € 10 000, e que vinha sendo depreciada à taxa de 25%, foi atribuído o valor de € 6 350.

O coeficiente de desvalorização monetária aplicável às alienações ocorridas em 2011 era, relativamente a bens adquiridos em 2008, de 1,00.

A mais-valia contabilística ascende a € 3 850 [i.e., € 6 350 – (€ 10 000 – € 7 500)]. Este valor deve ser deduzido no campo 767.

A mais-valia fiscal será de € 3 850 [i.e., € 6 350 – (€ 10 000 – € 7 500) x 1,00], a acrescer no campo 739 (no caso de não existir reinvestimento).

Contudo, supondo que se optou pelo reinvestimento, haverá que acrescer 50% da mais-valia fiscal, ou seja, 50% x € 3 850 = € 1 925, no campo 740.

17. Diferença positiva entre o VPT e valor do contrato

De acordo com o artigo 64.º do CIRC:

"1 – Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

2 – Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.

3 — Para aplicação do disposto no número anterior:

a) O sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato;

b) O sujeito passivo adquirente adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.

4 – Se o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da declaração do período de tributação a que respeita a transmissão, os

sujeitos passivos devem entregar a declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos.

(...)

6 – O disposto no presente artigo não afasta a possibilidade de a Direcção-Geral dos Impostos proceder, nos termos previstos na lei, a correcções ao lucro tributável sempre que disponha de elementos que comprovem que o preço efectivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado."

Assim, em caso de alienação de um bem imóvel, sempre que o VPT exceda o valor do contrato, deverá ser acrescida a diferença positiva entre estes valores na Mod. 22 do período de tributação a que a venda respeita.

Relativamente aos contratos de *sale and lease-back*, importa referir que de acordo com o entendimento da AT vertido no Despacho ao processo n.º 215/06, de 6 de Março, não lhe é aplicável a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC.

No que se refere a operações de reestruturação que beneficiem do regime de neutralidade previsto no artigo 74.º do CIRC, segundo o Despacho ao processo n.º 1588/04, de 21 de Julho, também não lhes é aplicável a correcção prevista no artigo 64.º do CIRC.

Caso o VPT definitivo do imóvel não esteja determinado até ao final do prazo para a entrega da declaração Modelo 22 do período de tributação a que respeita a transmissão, deverá ser entregue a declaração de **substituição** durante o mês de **Janeiro** do ano seguinte àquele em que o VPT se tornar definitivo. Neste caso, deverá identificar-se no quadro 04 (1) da declaração de rendimentos que se trata de Declaração de substituição nos termos do artigo 64.º do CIRC (*i.e.*, o campo 3). Esta declaração, cumprido o prazo de apresentação referido, considera-se entregue dentro do prazo legal.

No caso em que o VPT ser superior ao valor do contrato, de acordo com o Ofício n.º 15145, de 29 de Junho de 2009, da Direcção de Serviços do IRC, o valor de referência a ser usado no cálculo da mais-valia fiscal e a ser considerado para efeitos de aproveitamento do regime de reinvestimento previsto no artigo 48.º do CIRC é o valor de realização, o qual, nos termos da alínea f) do n.º 3 do actual artigo 46.º é o valor da respectiva contraprestação.

O comando da alínea a) do n.º 3 do artigo 64.º do CIRC consubstancia uma verdadeira presunção. De facto, o valor adoptado para efeitos fiscais poderá ser o valor da transacção, desde que seja efectuada a prova do preço efectivo da transmissão, nos termos previstos no artigo 139.º do CIRC.

Diz concretamente este artigo:

"1 – O disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo pode, designadamente, demonstrar que os custos de construção foram inferiores aos fixados na portaria a que se refere o n.º 3 do artigo 62.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, caso em que ao montante dos custos de construção deverão acrescer os demais indicadores objectivos previstos no referido Código para determinação do valor patrimonial tributário.

3 – A prova referida no n.º 1 deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.

4 – O pedido referido no número anterior tem efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente

ao valor da diferença positiva prevista no n.º 2 do artigo 64.º, a qual, no caso de indeferimento total ou parcial do pedido, é da competência da Direcção-Geral dos Impostos.

5 – O procedimento previsto no n.º 3 rege-se pelo disposto nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária, com as necessárias adaptações, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei.

6 – Em caso de apresentação do pedido de demonstração previsto no presente artigo, a administração fiscal pode aceder à informação bancária do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior, devendo para o efeito ser anexados os correspondentes documentos de autorização.

7 – A impugnação judicial da liquidação do imposto que resultar de correcções efectuadas por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 64.º, ou, se não houver lugar a liquidação, das correcções ao lucro tributável ao abrigo do mesmo preceito, depende de prévia apresentação do pedido previsto no n.º 3, não havendo lugar a reclamação graciosa.

8 – A impugnação do acto de fixação do valor patrimonial tributário, prevista no artigo 77.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e no artigo 134.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não tem efeito suspensivo quanto à liquidação do IRC nem suspende o prazo para dedução do pedido de demonstração previsto no presente artigo."

Neste particular, pela sua relevância, remete-se para o Ofício-Circulado n.º 20136, de 11 de Março de 2009.

Os montantes a acrescer deverão ser inscritos no campo **745** – *Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)].*

18. Eliminação da dupla tributação económica dos lucros

Nos termos do artigo 51.º do CIRC:

"1 – Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos:

a) A sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direcção efectiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto referido no artigo 7.º;

b) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;

c) A entidade beneficiária detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10 % e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

2 – O disposto no número anterior é aplicável, independentemente da percentagem de participação e do prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade, aos rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros e das mútuas de seguros e, bem assim, aos rendimentos das seguintes sociedades:

a) Sociedades de desenvolvimento regional;

b) Sociedades de investimento;

c) Sociedades financeiras de corretagem.

3 – Não obstante o disposto no n.º 1, o regime aí consagrado é aplicável, nos termos prescritos no número

anterior, às agências gerais de seguradoras estrangeiras, bem como aos estabelecimentos estáveis de sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia e do espaço económico europeu que sejam equiparáveis às referidas no número anterior.

4 – O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável, verificando-se as condições nele referidas, ao valor atribuído na associação em participação, ao associado constituído como sociedade comercial ou civil sob forma comercial, cooperativa ou empresa pública, com sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do valor da sua contribuição relativamente aos rendimentos que tenham sido efectivamente tributados, distribuídos por associantes residentes no mesmo território.

5 – O disposto nos n.os 1 e 2 é também aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutro Estado membro da União Europeia, desde que ambas as entidades preencham os requisitos estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho.

6 – O disposto nos n.os 1 e 5 é igualmente aplicável aos rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos que sejam imputáveis a um estabelecimento estável, situado em território português, de uma entidade residente noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, que detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente num Estado membro, desde que ambas essas entidades preencham os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, ou, no caso de entidades do espaço económico europeu, requisitos e condições equiparáveis.

7 – Para efeitos do disposto nos n.os 5 e 6:

a) A definição de entidade residente é a que resulta da legislação fiscal do Estado membro em causa, sem prejuízo do que se achar estabelecido nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação;

b) O critério de participação no capital referido no n.º 1 é substituído pelo da detenção de direitos de voto quando este estiver estabelecido em acordo bilateral.

8 – (Revogado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, com efeitos a partir do período de tributação que se inicia após 31 de Dezembro de 2010)

9 – Se a detenção da participação mínima referida no n.º 1 deixar de se verificar antes de completado o período de um ano, deve corrigir-se a dedução que tenha sido efectuada, sem prejuízo da consideração do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, nos termos do disposto no artigo 91.º.

10 – A dedução a que se refere o n.º 1 só é aplicável quando os rendimentos provenham de lucros que tenham sido sujeitos a tributação efectiva.

11 – O disposto nos n.os 1 e 2 é igualmente aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos mesmos termos e condições, em entidade residente noutro Estado membro do espaço económico europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, desde que ambas as entidades reúnam condições equiparáveis, com as necessárias adaptações, às estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990.

12 – Para efeitos do disposto nos n.os 5 e 11, o sujeito passivo deve provar que a entidade participada e, no caso do n.º 6, também a entidade beneficiária cumprem as condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, ou, no caso de entidades do espaço económico europeu, condições equiparáveis, mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu de que é residente."

Este regime visa evitar que um mesmo rendimento seja duplamente tributado: uma vez enquanto

lucro na sociedade participada e uma outra já na qualidade de dividendos na esfera da sociedade participante.

A este respeito, importa analisar o alcance da expressão "**tributação efectiva**" constante do n.º 10 do artigo transcrito.

Nesta matéria, deverá atender-se à Circular n.º 24/2011, de 11 de Novembro (**Anexo n.º 2**).

19. A importância do dossier fiscal

Dispõe o artigo 130.º do CIRC, sob a epígrafe "Processo de documentação fiscal":

"1 – Os sujeitos passivos de IRC, com excepção dos isentos nos termos do artigo 9.º, são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças.

2 – O referido processo deve estar centralizado em estabelecimento ou instalação situada em território português nos termos do artigo 125.º ou nas instalações do representante fiscal, quando o sujeito passivo não tenha a sede ou direcção efectiva em território português e não possua estabelecimento estável aí situado.

3 – Os sujeitos passivos que integrem o cadastro especial de contribuintes, nos termos da alínea a) do artigo 14.º da Portaria n.º 348/2007, de 30 de Março, e as entidades a que seja aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades são obrigados a proceder à entrega do processo de documentação fiscal conjuntamente com a declaração anual referida na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º

4 – Os sujeitos passivos, sempre que notificados para o efeito, deverão fazer a entrega do processo de documentação fiscal referido no n.º 1 e da documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência prevista no n.º 6 do artigo 63.º."

O referido processo de documentação fiscal (comummente designado por *dossier fiscal*) é uma peça fundamental, que justifica e complementa o preenchimento da Mod. 22, concretamente do quadro 07.

De acordo com a Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro – que anexamos ao presente (**Anexo n.º 3**) –, no referido dossier deve constar:

- Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos
- Lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis
- Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários
- Mapa, de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias
- Mapa, de modelo oficial, das depreciações e amortizações
- Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal
- Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação
- Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71.º do CIRC)
- Mapa de controlo das correcções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade

- Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente, nos termos
  a) Dos artigos 38.º, 49.º, 63.º, 64.º, 66.º, 67.º, 78.º e 120.º do CIRC;
  b) Do artigo 78.º do CIVA;
  c) Do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho;
  d) Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

De acordo com o artigo 2.º da referida Portaria:

"*1 – Os documentos que integram o dossier fiscal a que se refere o artigo anterior são mantidos em suporte papel ou em suporte digital.*

2 – A entrega do dossier fiscal, por imposição legal ou a pedido da administração fiscal, pode igualmente efectuar—se em suporte papel ou em suporte digital.

3 – O ficheiro SAF-T (PT) e os mapas de modelo oficial quando processados informaticamente devem ser remetidos em suporte digital."

BIBLIOGRAFIA

PINHEIRO PINTO, José Alberto, *Tratamento Contabilístico e Fiscal do Imobilizado, Areal Editores*, Porto, Fevereiro 2005

Centro de Estudos Fiscais, *Regime Fiscal das Reintegrações e Amortizações,* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1989

RODRIGUES, João, *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, Porto Editora, Porto, Setembro 2009

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Novembro 2007

Normas Internacionais de Relato Financeiro, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2009

QUINTINO FERREIRA, Henrique, *Reintegrações e Amortizações do Activo Imobilizado das Empresas para Efeitos de IRS e IRC,* Editora Rei dos Livros, 4.ª Edição, Lisboa, 1997

VASCONCELOS, André; PINTO, Cristina, *Regime fiscal das depreciações e amortizações,* Areal Editores, Porto, 2011

SILVA, J. Alexandre, *IRC 2009: Determinação da material colectável e cálculo do imposto,* APECA, 2010

SITES:

Accounting Standards Board – www.accountancyfoundation.com/asb;

Comissão de Normalização Contabilística – http://www.cnc.min-financas.pt;

Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas – www.otoc.pt