



**INSTITUTO POLITÉCNICO
DO CÁVADO E DO AVE
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO**

A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS
COLECTIVAS – IRC**

Manual de apoio à disciplina “Fiscalidade Portuguesa” – 2008/2009

Docentes:

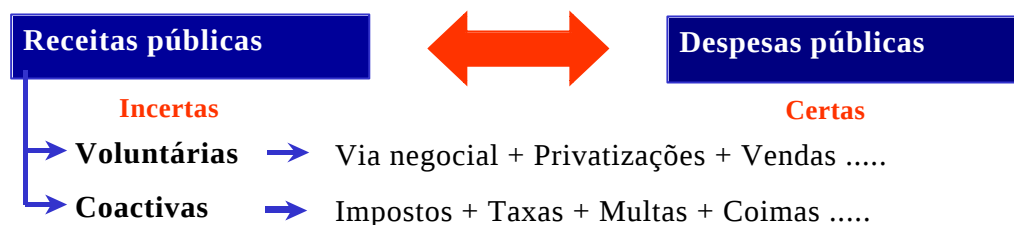
José Carlos Abreu

Nota prévia:

Este manual de apoio à disciplina “Fiscalidade Portuguesa”, que integra os “apontamentos de IRC”, aborda, somente, a matéria leccionada nas aulas, durante o semestre, no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

1. Introdução



Imposto

- ❖ Prestação pecuniária
- ❖ Definitiva
- ❖ Unilateral
- ❖ Sem carácter de sanção
- ❖ Exigida pelo Estado ou outros entes públicos
- ❖ Com vista à realização de fins públicos

Direito Fiscal

- ❖ Conjunto de normas jurídicas para obtenção das receitas através dos impostos

Fontes do Direito Fiscal

- ❖ Lei
- ❖ Decreto-Lei
- ❖ Decreto Regulamentar, Portaria e Despacho
- ❖ Regulamentos Internos da Administração Tributária
- ❖ Tratados e Convenções Internacionais

Fiscalidade

- ❖ Impostos que vigoram no País e conjunto de Leis e Regulamentos

Sistema Fiscal

- ❖ Conjunto dos vários impostos
- ❖ Interacção entre eles

Estrutura Fiscal

- ❖ Peso relativo de cada um dos impostos
- ❖ Depende de:
 - Nível de desenvolvimento do País
 - Factores históricos, culturais, sociais e políticos

Estrutura Fiscal Portuguesa

Classificação Orçamental

- ❖ Impostos directos
- ❖ Impostos indirectos

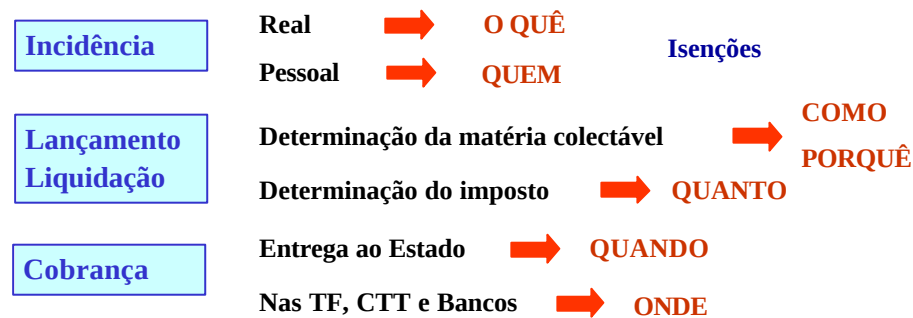
Classificação Económica

- ❖ Rendimento (IRS IRC)
- ❖ Património (CA/IMI)
- ❖ Consumo (IVA IEC)

Funções do Imposto

- ❖ Função Fiscal
- ❖ Função Social
- ❖ Função Económica

Fases do Imposto



Benefícios Fiscais (dinamização da economia)

- ❖ Redução da matéria colectável
- ❖ Redução de taxas
- ❖ Incentivos em zonas desfavorecidas
- ❖ Criação de emprego
- ❖ Criação de zonas francas
- ❖ Crédito ao investimento

Diplomas Fundamentais

- ❖ Códigos dos Impostos (IRC, IRS, IVA, IMI, IMT, IS....)
- ❖ Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)
- ❖ Lei Geral Tributária (LGT)
- ❖ Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)
- ❖ Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT)

- ❖ Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI)
- ❖ Estatuto do Mecenato

Princípios da Actividade Tributária:

- ❖ Legalidade
- ❖ Igualdade
- ❖ Capacidade contributiva
- ❖ Anualidade
- ❖ Não retroactividade
- ❖ Proibição de referendo

A tributação do rendimento das empresas

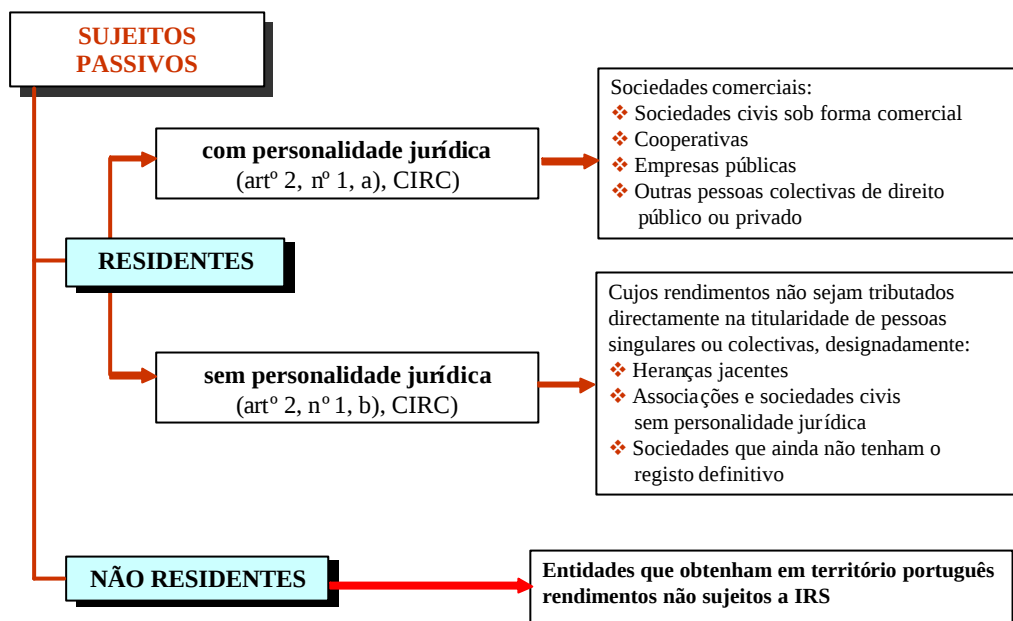
Constituição da República Portuguesa, Artigo 104

- ❖ A tributação das empresas incidirá sobre o seu rendimento real

Características do imposto

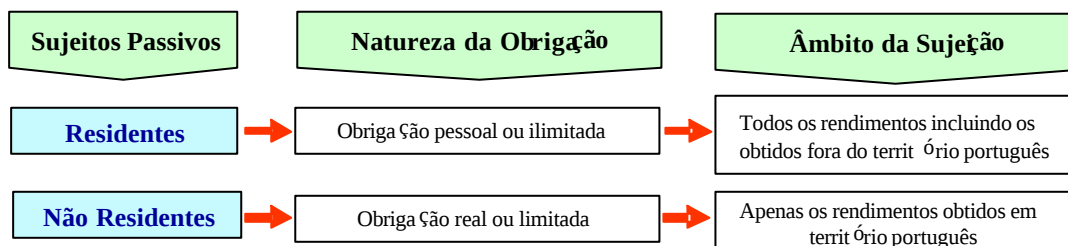
- ❖ Imposto sobre o Rendimento
- ❖ Directo
- ❖ Real
- ❖ Periódico
- ❖ Estadual
- ❖ Proporcional
- ❖ Global
- ❖ Principal

2. Incidência pessoal

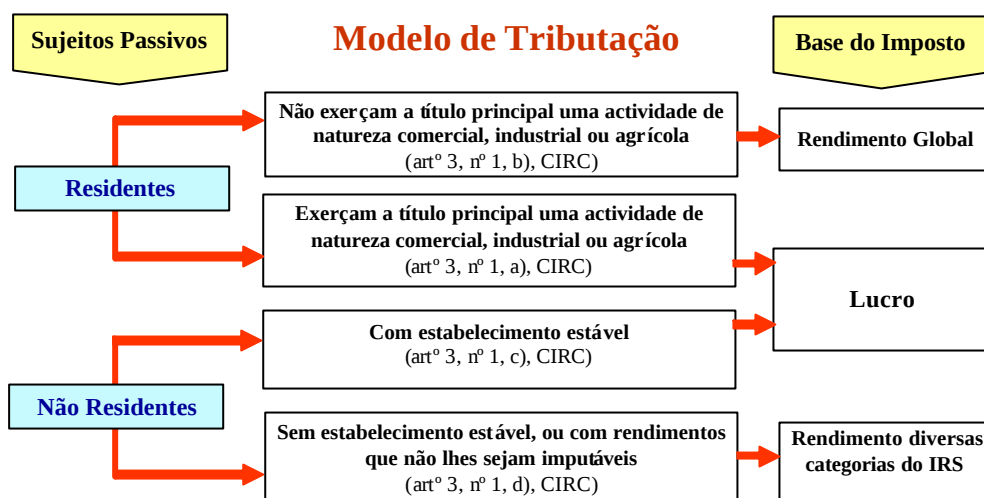


Art. 4 (Extensão do imposto)

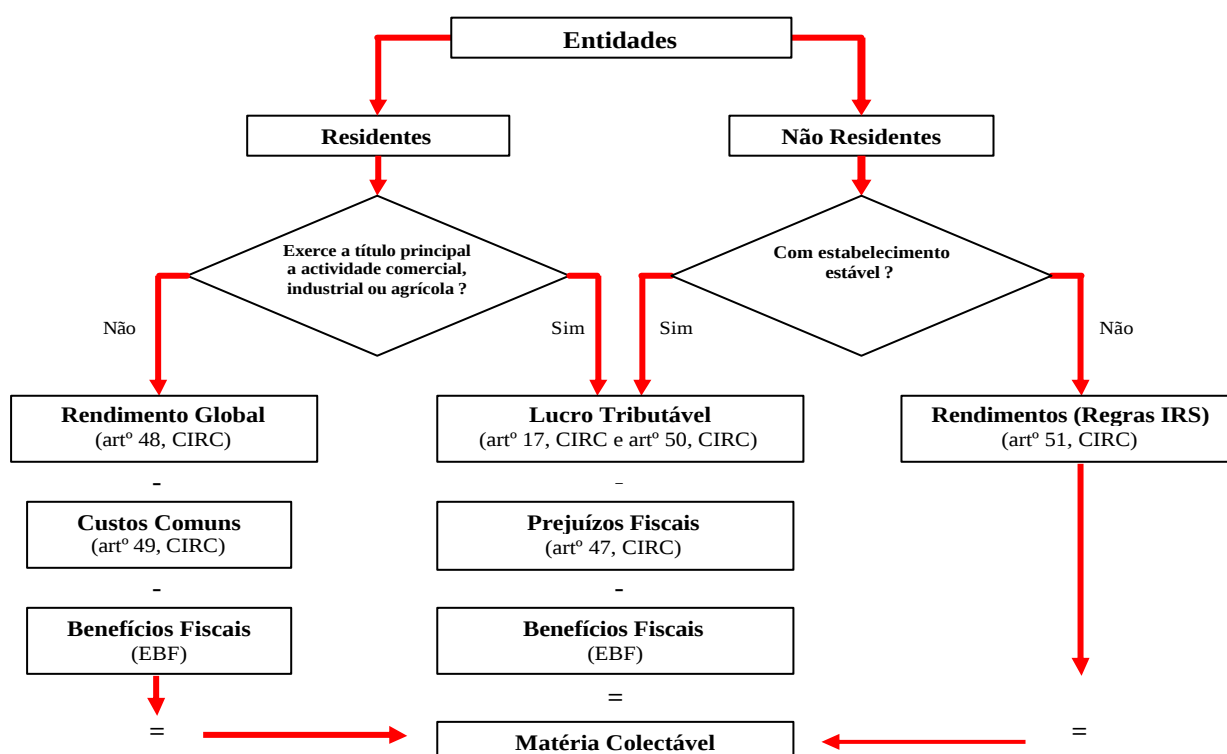
- Art. 4-1 (Residentes)
- Art. 4-2 (Não residentes)



3. Modelo da tributação



Determinação da matéria colectável – Artº 15, CIRC



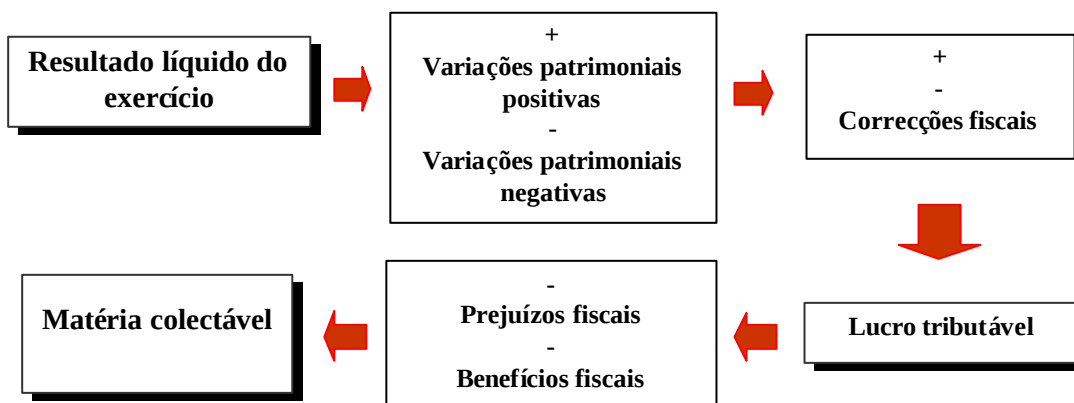
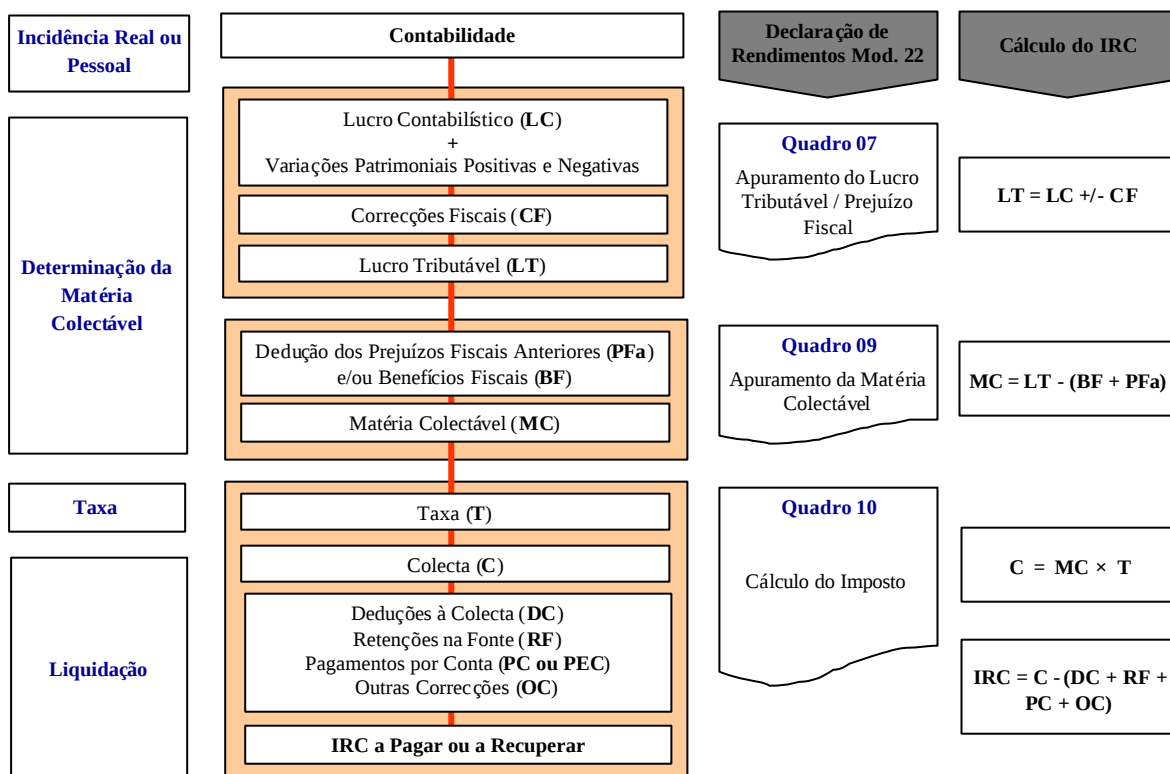
Declaração de rendimentos Modelo 22:

- ❖ Prazo para a apresentação: 31 de Maio do ano seguinte
- ❖ Autoliquidação obrigatória

Regimes de tributação:

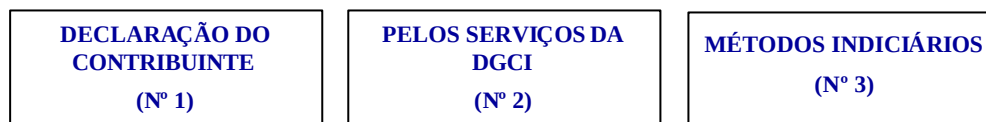
- ❖ Regime Geral
- ❖ Regime Simplificado

Mecânica do Imposto - Regime Geral



Métodos da Determinação da Matéria Colectável

Artº 16, CIRC



Regras	Métodos
Geral	Com base na Declaração de Rendimentos
Supletiva	Pela DGCI (na falta de Declaração)
Excepcional	Por Métodos Indirectos (art 87 a 89, LGT)

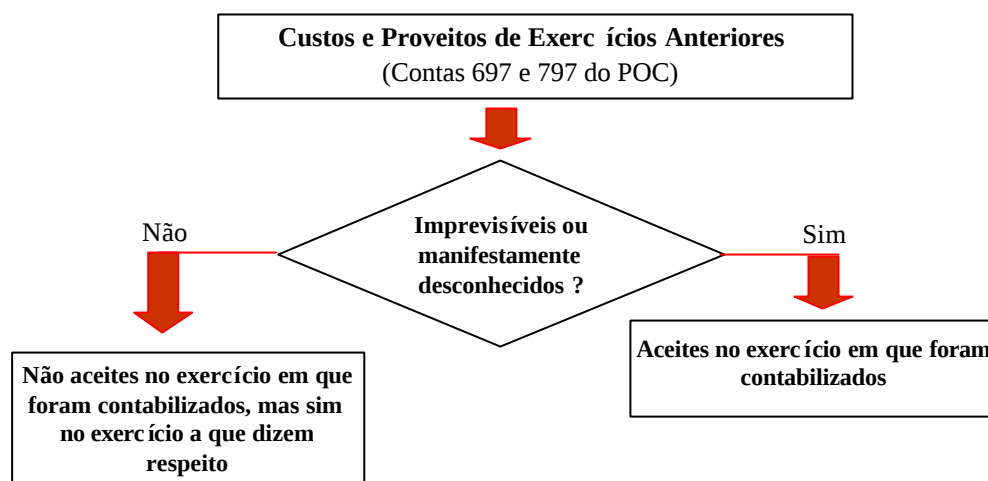
Procedimento e forma de liquidação - art 83, CIRC

Liquidação	Competência	Base
Nas declarações periódicas (Declaração Modelo 22)	Contribuinte (<i>autoliquidação</i>)	Matéria colectável constante da declaração
Falta de apresentação das declarações periódicas	Serviços centrais (DGCI)	Elementos disponíveis

4. Periodização do Lucro Tributável

Artº 18, CIRC

Correcções relativas a exercícios anteriores



Contabilidade:

Conta 59 - resultados transitados
Correcções materialmente relevantes

Princípio da Especialização dos Exercícios

- ❖ os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam - POC

Conta 59 - Resultados transitados

- ❖ Em 1/1/N+1 - recebe os resultados apurados no ano anterior (do Ano N)
- ❖ Durante o 1º trimestre de N+1 - aplicação de resultados do(s) ano(s) anterior(s)
- ❖ Em qualquer data
 - regularizações não frequentes e de grande significado
 - utilização de reservas indisponíveis

Correcções de anos anteriores:

	Resultados transitados	Correcções anos anteriores
	D/ 59 - Correcção de custos C/ 59 - Correcção de proveitos	D/ 697 - Correcção de custos C/ 797 - Correcção de proveitos
Regulrações	Excepcionais	Excepcionais
Valor	Grande significado	Insignificante
Exercício económico	Próprio exercício ou anteriores	Só exercícios anteriores
Frequência	Não frequentes	Não depende da frequência
Materialidade	Material	Não material
Erros	Fundamentais	Não fundamentais

Exemplo

Em 2007, ADIA, Lda. pagou retroactivos de salários com pessoal 10.000 €, por imposição do contrato de trabalho (previsíveis)

Caso a empresa tivesse contabilizado da seguinte forma:

- D/697: 10.000
- C/12: 10.000

No Quadro 07 da Mod. 22 de 2007:

- Acresce 10.000

Caso a empresa tivesse contabilizado da seguinte forma:

- D/59: 10.000
- C/12: 10.000

No Quadro 07 da Mod. 22 de 2007:

- Acresce 10.000
- Abate 10.000

Exemplo

A, AXN, Lda. estimou em 2007 que o montante das férias e subsídios de férias a pagar em 2008 seria de 19.500 €, tendo efectuado o seguinte lançamento:

- D/64: 19.500
- C/2732: 19.500

No entanto, em acordo com o Sindicato em Maio de 2008, o aumento dos salários foi superior ao previsto, passando a 19.700 €, tendo corrigido a estimativa no momento do pagamento da seguinte forma (Julho/2008);

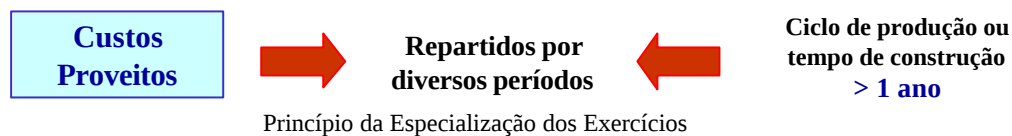
- D/697: 200
- D/2732: 19.500
- C/12: 19.700

No Quadro 07 da Mod. 22 de 2008:

- Não se faz nada, pois era imprevisível em 31-12-2007

5. Actividades de carácter plurianual

Artº 19, CIRC



Apuramento dos resultados das obras de carácter plurianual

Critério de encerramento da obra

Estabelecido o preço no contrato ou conhecido o preço da venda, a obra é considerada concluída se o grau de acabamento $\geq 95\%$.

Critério de percentagem de acabamento

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{\text{Custos Incorridos}}{\text{Custos Incorridos} + \text{Custos Estimados p/ concluir}} \times 100$$

$$\text{Grau de Facturação} = \frac{\text{Facturas emitidas}}{\text{Facturas emitidas} + \text{Facturas p/ concluir}} \times 100$$

Contratos de construção em obras plurianuais

O critério da percentagem de acabamento é obrigatório:

- ❖ Obras públicas ou privadas em regime de empreitada, quando se verificarem facturas parciais do preço estabelecido
- ❖ Obras vendidas fraccionadamente

Critério Contabilístico

Critério de percentagem de acabamento

} Sempre

Critério Fiscal

Critério de percentagem de acabamento

Critério de percentagem de facturação

} O que der menor valor

O método adoptado para o apuramento de resultados deverá ser mantido até final da obra

6. Variações patrimoniais

Os factos patrimoniais podem assumir:

- ❖ uma natureza permutativa, quando provocam alterações na composição do património mas não alterem o seu valor (variações meramente qualitativas)
- ❖ uma natureza modificativa quando, para além de alterarem a composição do património, impliquem também alterações do seu valor

Neste último caso, tratam-se de variações quantitativas que serão positivas ou negativas, consoante impliquem o aumento ou diminuição do valor do património ou da situação líquida

Exemplo

Factos permutativos

Em 01-01-N+1

- D/ 88:

RLE (Ano N)

- C/ 59:

Em 31-03-N+1

- D/ 59:

Reservas legais

- C/ 57:

Não há variações patrimoniais

Variações patrimoniais positivas

Excepções (artº 21, CIRC):

- ❖ as entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, bem como a cobertura de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital
- ❖ as mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas
- ❖ as contribuições, incluindo as participações nas perdas, do associado ao associante no âmbito da associação em participação e da associação à quota

Variações patrimoniais negativas

Excepções (artº 24, CIRC):

- ❖ as que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC
- ❖ as menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade
- ❖ as saídas em dinheiro ou em espécie, a favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património

- ❖ as prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação

6.1 Gratificações por conta de resultados

Variações patrimoniais negativas

- ❖ Concorrem para a formação do lucro tributável (artº 24, nº 2, CIRC)
 - as gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos e trabalhadores da empresa
 - a título de participação nos resultados de exercícios anteriores
 - desde que colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício
- ❖ Não concorrem, quando os beneficiários sejam, directa ou indirectamente (artº 24º, nº 3, CIRC)
 - detentores de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social
 - e as referidas importâncias ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam
 - sendo a parte excedentária assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos

Exemplo

Gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados

A empresa X, Lda. atribuiu em 2008 gratificações por conta dos resultados de 2007 ao sócio-gerente Abela importância de 10.000 €.

Durante o ano de 2007, Abela auferiu 2.400 € por mês.

Trata-se de uma variação patrimonial negativa para efeitos fiscais no ano de 2007

Valor da variação patrimonial negativa para efeitos fiscais

As gratificações são assim distribuídas:

- Gratificações = $(2.400 \times 14 \times 2) \div 12 = 5.600$ €
- Lucros distribuídos = $10.000 - 5.600 = 4.400$ € (art 24, nº 1, c), CIRC - não são variação patrimonial negativa)

Quadro 07 - Abate 5.600 € (na Modelo 22 de 2007)

Contabilidade: em 31-3-2008:

- ❖ Assembleia Geral - Encerramento das contas de 2007 - distribuição de lucros e gratificações - Gratificação ao sócio - 10.000 €
 - D/59 - Resultados Transitados - 10.000
 - C/2628 - Pessoal - 10.000

Variação Patrimonial Negativa - 10.000 €

Fiscalidade Variação Patrimonial Negativa - 10.000 €

Modelo 22 de 2007 - a apresentar até 31-5-2008

- Abate Q07 - 5.600 €

Modelo 22 de 2008 - a apresentar até 31-5-2009

- Não se faz nada no Q07 - se até ao fim do ano 2008 pagar ou colocar à disposição do sócio o montante das gratificações - artº 24, nº 2, CIRC

Redução da matéria colectável em 2007

Se até ao final de 2008 as gratificações não forem pagas ou colocadas à disposição, a empresa

- Paga IRC beneficiado em 2007 + juros compensatórios

6.2 Encargos fiscalmente não dedutíveis

Artº 42, CIRC

Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

Rubrica	Montante (ano 2007)
IRC do exercício + Derrama	Estimativa
Impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros	Custo total
Multas, coimas e demais encargos ...	Custo total
Indemnizações por eventos seguráveis	Indemnização ⁰
Ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes ...	<i>Excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS, na esfera do respectivo beneficiário</i>
Os encargos não devidamente documentados	Custo total Tributação autónoma
Despesas com aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas ...	Na parte superior à amortização cujo preço > 29.927,87
Despesas com combustíveis sem prova de pertencerem a activo da empresa	Custo total sem prova
Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos ...	Excedente taxa Euribor a 12 meses

EXEMPLOS

Ajudas de custo e deslocação em automóvel próprio

Artº 42, nº 1, f), CIRC - Não são dedutíveis para efeitos fiscais:

- ❖ Despesas com ajudas de custo e deslocação em viatura própria do trabalhador
- ❖ Ao serviço da entidade patronal
- ❖ Não facturadas a clientes
- ❖ Escrituradas a qualquer título
- ❖ Excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário

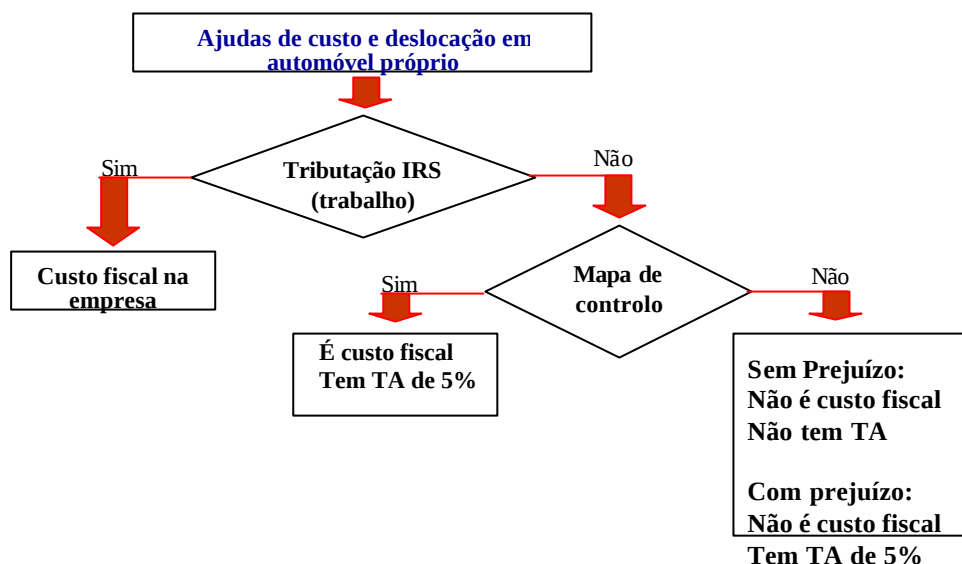
Se não houver Mapa de Ajudas de Custo, mas houver recibo assinado pelo trabalhador, pode ser custo na totalidade, mas é considerada remuneração tributável em IRS, Cat. A

- ❖ Caso seja assumida a parte isenta na retenção na fonte, acresce a totalidade no Q07

Se não houver recibo assinado, não é custo fiscal e poderá ser ainda considerado como despesa não documentada (sujeito a tributação autónoma)

(ver art. 81-9)

Montante da Função Pública	2008
	Portaria
Automóvel próprio	0,37 € / Km
Ajudas Custo: Portugal	67,24 € / dia
Ajudas Custo: Estrangeiro	162,36 € / dia
Subsídio de refeição	4,11 € × 1,5 = 6,165 €



Estimativa do IRC

Campo 201 Quadro 07

- Resultado líquido do exercício - conta 88

Campo 211 Quadro 07

- IRC e outros impostos incidentes sobre os lucros
- Não é custo fiscal (artº 42, nº 1, a), CIRC)
- Inclui o IRC e derrama estimados

Quando a estimativa para impostos sobre lucros efectuada no ano anterior se mostrar insuficiente, a diferença (conta 6981) deverá ser acrescida neste campo

Exemplo

Campo 201	Resultado líquido do exercício	7.500	10.000
Campo 211	Estimativa IRC (25%)	2.500	0
Campo 240	Lucro tributável	10.000	10.000

Para o Fisco é indiferente efectuar a estimativa dos impostos sobre lucros ou não
O Lucro Tributável é sempre o mesmo

Exemplo

No ano 2008, X, Ldª contabilizou a estimativa do IRC de 2.500 €

- D/86: 2.500 (salda com a conta 88)
- C/241: 2.500 €

Se o IRC estiver bem estimado, quando paga a autoliquidação em Maio de 2009, com a entrega da Declaração Mod. 22, contabiliza:

- D/241: 2.500
- C/12: 2.500 €

Qual o lançamento contabilístico e o montante a inscrever no Q07:

Hipótese 1: o IRC devido foi de 4.000 € (estimativa insuficiente)

- D/ 6981: 1.500
- C/241: 1.500
 - Campo 211 Q07: +1.500 (Mod. 22 de 2009)

Hipótese 2: o IRC devido foi de 1.500 € (excesso de estimativa)

- D/ 241: 1.000
- C/7981: 1.000
 - Campo 231 Q07: -1.000 (Mod. 22 de 2009)

Outros encargos fiscalmente não dedutíveis

Multas, coimas e encargos pela prática de infracções

- ❖ de qualquer natureza, que não tenham origem contratual
- ❖ incluindo os juros compensatórios

Exemplo

- D/695: 3.200
- C:12: 3.200

Não é custo

Acresce Q07 – Campo 212 – Mod. 22 de 2008: 3.200

Indemnizações por eventos seguráveis

Não é custo

- Acresce Q07 – Campo 213 – Mod. 22

Quando receber a indemnização do seguro, não é proveito

- Abate Q07 – Campo 236 – Mod. 22

Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado

Regime claramente mais favorável: (Artº 59, CIRC)

- ❖ Se forem residentes num dos territórios constantes da lista aprovada pelo Ministério das Finanças
 - Portaria 150/2004, de 13.02 - Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis
- ❖ Se a entidade credora não for tributada pelo seu rendimento
- ❖ Se for tributada a uma taxa efectiva inferior a 60% da taxa do IRC

Taxa = 35%

- As despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável
- Salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado – até 30 dias após notificação

Taxa = 55%

- Se isento IRC

Despesas com combustíveis

- ❖ Na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação
- ❖ E de que não são ultrapassados os consumos normais

Factura exigível nos termos do art 36, CIVA

Matrícula da viatura abastecida

Mapa de controlo

Acresce Q07

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.

7. Taxas de tributação autónoma

Artº 81, CIRC

Ano 2008: (Exemplos)

Despesas não documentadas	50%	<i>Não é custo ⇒ artº 42, nº 1, g), CIRC</i>
Despesas confidenciais ou não documentadas - sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola	70%	-
Importâncias pagas ou devidas a empresas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável	35% 55%	- <i>Sujeitos passivos isentos ...</i>
Encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas , motos e motociclos	5%	<i>2005 ⇒ 5% Não se aplica ao Regime Simplificado</i>

Encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos:

- ❖ Reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização

Não se aplica:

- Se afectos à exploração do serviço público de transportes
- Às amortizações de viaturas com o acordo previsto no art 2, nº 3, b), nº 8), CIRS

Tributados autonomamente

- ❖ **À taxa de 15%**
 - Encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a 40.000 €
 - Quando suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito

Despesas de representação:

- ❖ Encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades

Exemplo

Encargos não devidamente documentados

Uma empresa apresenta um resultado antes de impostos de 100.000 €, relativamente ao exercício de 2008

Nos custos tem despesas não documentadas no valor de 1.000 €

Supondo que não existem quaisquer outras correcções fiscais e que não foi fixada qualquer derrama em 2008:

Qual o Lucro Tributável relativamente a 2008?

Qual o IRC a pagar relativamente a 2008?

Artº 42, nº 1, g), CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

❖ Não devidamente documentados:

- Acresce Q 07
- Conta 653 - Despesas confidenciais

Artº 81, nº 1, CIRC - Taxas de tributação autónoma

❖ 50% Dessas despesas:

- Adiciona-se ao IRC no Q 10

1	RAI = Resultado Líquido + IRC Estimado	100.000
2	Correcção (Q07): Despesas não documentadas	1.000
3=1+2	Lucro Tributável = Matéria Colectável	101.000
4=3×25%	Colecta de IRC: 25% da Matéria Colectável = IRC liquidado	25.250
5=2×50%	Despesas não docum. (tributação autónoma): 50%	500
6=4+5	TOTAL A PAGAR	25.750

Por cada 1.000 € de despesas confidenciais ou não documentadas, a empresa pagará 750 € de IRC:

- ❖ Acrescendo ao resultado líquido as despesas não documentadas, os 1.000 € são tributados à taxa do IRC de 25%: 250 € (Q07)
- ❖ Sendo objecto de tributação autónoma, incidindo 50% sobre as despesas não documentadas, acresce ao IRC liquidado: 500 € (Q10)

Artº 81, nº 2, CIRC

- ❖ 70%, se sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola

8. Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações

Aceites como custos

- ❖ Reintegrações e amortizações de elementos do activo imobilizado sujeitos a deprecimento, resultante da sua utilização, depois de entrarem em funcionamento

Activo Imobilizado

- ❖ Constituído por bens que detenham um carácter de permanência na empresa e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso da actividade normal da empresa

Legislação:

Artº 28 a 33, CIRC

Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro

Taxas de amortização



As que constam nas Tabelas Anexas ao Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro

Taxas Máximas



Período Mínimo de Vida Útil

Taxas Mínimas



Período Máximo de Vida Útil

(50% das Máximas)

(2 × Período Mínimo)

Taxas máximas

(Tabelas anexas ao DR 2/90, de 12 de Janeiro)

TABELA I - TAXAS ESPECÍFICAS

- Agricultura, silvicultura, pecuária e pesca
- Indústrias extractivas
- Indústrias transformadoras
- Construção civil e obras públicas
- Electricidade, gás e água
- Transportes e comunicações
- Serviços

TABELA II – TAXAS GENÉRICAS

- Activo corpóreo
- Activo incorpóreo

Valorimetria dos elementos amortizáveis

- ❖ Custo de aquisição ou custo de produção
- ❖ Valor resultante de reavaliação fiscal
- ❖ Valor real à data da abertura da escrita

Métodos de cálculo das amortizações e reintegrações

Casos	Métodos	Condições
Geral	Quotas Constantes	-
Opção	Quotas Degressivas	Excepto elementos adquiridos em estado de uso, edifícios, viaturas ligeiras de passageiros e mistas, mobiliário e equipamentos sociais
Excepção	Outros	Quando a natureza de deprecimento ou a actividade económica da empresa o justifique, após prévio reconhecimento da DGCI (<i>artº 4, nº 3, DR 2/90, de 12.Janeiro</i>)

Elementos de reduzido valor (Artº 20, DR 2/1990, de 12 de Janeiro - Artº 32, CIRC)

- Valor unitário de aquisição ou produção = 199,52 € (40.000\$)
- Qualificados como Activo Imobilizado
- Amortização em 1 exercício

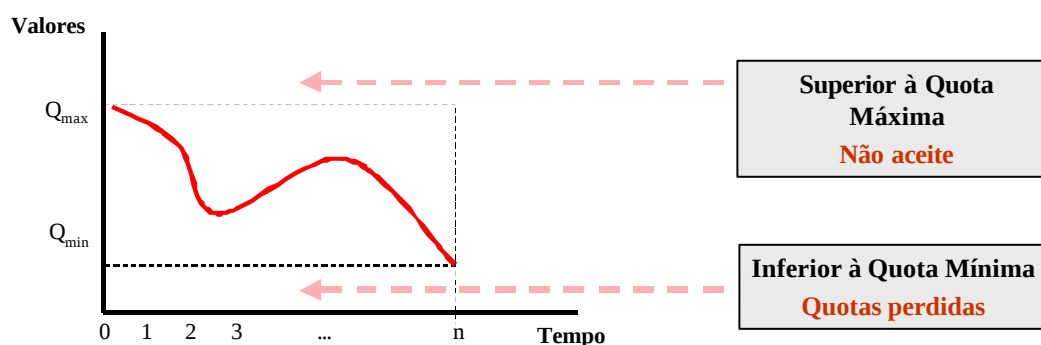
(Excepto se for parte integrante de um conjunto de elementos a reintegrar como um todo)

8.1 Método das Quotas Constantes

Taxa de amortização $\in$ [Taxa Mínima ; Taxa Máxima]

Quota de amortização $\in$ [Quota Mínima ; Quota Máxima]

Período de vida útil $\in$ [Vida Mínima ; Vida Máxima]



Período de Utilidade Esperada

- ❖ Bens adquiridos em estado de uso
- ❖ Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita
- ❖ Grandes reparações e beneficiações
- ❖ Obras em edifícios alheios

As amortizações que não sejam consideradas como custos do exercício em que foram contabilizadas por excederem as importâncias máximas admitidas (Artº 21, DR 2/90)

- poderão ser tomadas como custos ou perdas de exercícios seguintes
- desde que se efectue a adequada regularização contabilística

Exemplo - Quotas Perdidas

Aquisição de bem do activo imobilizado no ano 1: 100.000 €

Taxa de amortização = 20% (DR 2/90)

- taxa de amortização ∈ [10% ; 20%]
- período de vida útil ∈ [5 ; 10] anos
- quota de amortização ∈ [10.000 € ; 20.000 €]

ANO	Taxa Amort.	Amort. (Contab.)	Limite (Fiscal)	Aceite (Fiscal)	Quadro 07
1	20%	20.000	20.000	20.000	
2	5%	5.000	10.000	5.000	b)
3	35%	35.000	20.000	20.000	a) +15.000
4	20%	20.000	20.000	20.000	
5	20%	20.000	d) 15.000	15.000	b) +5.000
TOTAL	100%	100.000	c) 85.000	e) 80.000	20.000

- a) Quota perdida no exercício em que tal se verifica (Quota Ano 3 > Limite Máximo)
- b) Quota perdida no exercício, reflecte-se no final da vida útil do bem (Quota Ano 2 < Limite Mínimo)
- c) O somatório do limite das amortizações fiscais reflecte a Quota Perdida de 15.000, resultante da prática de quotas de amortização superiores ao limite máximo
- d) O excedente para os 85.000
- e) Nesta coluna, o somatório reflecte a totalidade das quotas perdidas

No último ano não são geradas quotas perdidas

8.2 Método das Quotas Degressivas

Quotas decrescentes em progressão geométrica até determinada altura, seguida de quotas constantes

Ano em que se deve mudar de critério?

A mudança de critério deverá realizar-se quando a quota constante relativa ao período de vida útil adicional for superior à obtida através do método das quotas decrescentes em progressão geométrica

**Coefficientes de correcção das
taxas de amortização**

Artº 6, DR 2/1990

Artº 29, nº 2, CIRC

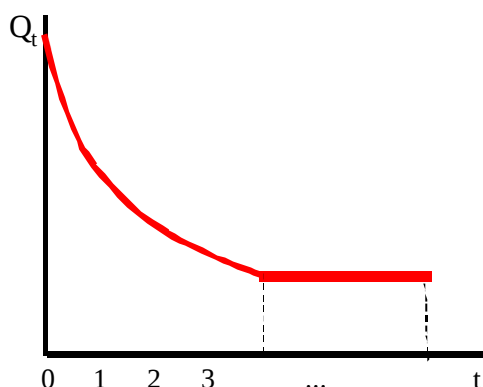


- 1,5** Período de vida útil < 5 anos
- 2** Período de vida útil = 5 ou 6 anos
- 2,5** Período de vida útil > 6 anos

Taxa corrigida aplicada no 1º ano ao valor inicial do imobilizado e nos seguintes ao valor residual

Se quota anual inferior ao valor que se obtém dividindo o valor residual pelo número de anos que faltam para completar o período de vida útil do elemento

- ❖ Contabilizar nos últimos anos uma amortização constante igual ao valor obtido por aquela divisão, respeitando a quota mínima



Método das quotas degressivas:

- ❖ Objectivo: incentivo ao investimento que lhe está associado

Não é aplicável a:

- ❖ Elementos adquiridos em estado de uso
- ❖ Edifícios
- ❖ Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (salvo se afectas a empresas exploradoras de serviço público de transporte ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal da empresa)
- ❖ Mobiliário e equipamentos sociais

Anos de mudança para o método das quotas constantes, relativamente às taxas mais frequentemente utilizadas:

n	k	Ano da mudança
3	50%	2
4	37,5%	2
5	40%	3
6	33,33%	4
7	35,71%	5
8	31,25%	5
10	25%	7
12	20,83%	8

Exemplo - Quotas Degressivas

Numa empresa de construção civil, adquiriram-se andaimes metálicos no valor de 10.000 €. Pela Tabela I, Divisão IV, Código 1150 (andaimes metálicos), a taxa de amortização a utilizar é de 14,28%.

O período de vida útil é de: $100\% \div 14,28\% = 7$ anos

O coeficiente é de 2,5 (> 6 anos)

← O ano de mudança é o 5, passando a Quotas Constantes a partir do 6º ano

Quota Degressiva = Coeficiente $\times$ Taxa do DR 2/90 $\times$ Base de Cálculo

Ano	Quotas Degressivas (1)	VC / nº anos (2)	Quota Mínima (3)	Amortiz. Exercício	Valor Contab.
1	$10.000 \times 14,28\% \times 2,5 = 3.570,00$	$10.000 \div 7 = 1.428,57$	$10.000 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	3.570,00	6.430,00
2	$6.430 \times 14,28\% \times 2,5 = 2.295,51$	$6.430 \div 6 = 1.071,67$	$10.000 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	2.295,51	4.134,49
3	$4.134,49 \times 14,28\% \times 2,5 = 1.476,01$	$4.134,49 \div 5 = 826,90$	$10.000 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	1.476,01	2.658,48
4	$2.658,48 \times 14,28\% \times 2,5 = 949,08$	$2.658,48 \div 4 = 664,62$	$10.000 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	949,08	1.709,40
5	$1.709,40 \times 14,28\% \times 2,5 = 610,26$	$1.709,40 \div 3 = 569,80$	$10.000 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	714,00	995,40
6	$995,40 \times 14,28\% \times 2,5 = 355,36$	$995,40 \div 2 = 497,70$	$10.000 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$	714,00	281,40
7	-	$281,40 \div 1 = 281,40$	-	281,40	0
			TOTAL	10.000,00	

Valor máximo de amortização do exercício aceite? Maior dos seguintes valores:

- Quota degressiva
- Rácio: valor contabilístico? Nº de anos que resta de vida útil
- Quota mínima permitida

No último ano amortiza-se o remanescente, que deverá corresponder ao valor contabilístico do bem no último período de amortização (no último ano não são geradas quotas perdidas)

8.3 Amortizações por duodécimos e amortizações aceleradas

Amortizações por duodécimos

Correspondente ao número de meses contados:

- ❖ Desde o mês do ano em que entra em funcionamento
- ❖ Até ao mês anterior do ano da transmissão, inutilização ou termo da vida útil

Exemplo

Máquina adquirida em Outubro de 2007, por 10.000 e taxa = 25%

- Quotas constantes: Amortização 2007 = $10.000 \times 25\% = 2.500$
- Em duodécimos: Amortização 2007 = $3/12 \times 2.500 = 625$

Amortizações aceleradas

Elementos sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal

- ❖ Laboração em 2 turnos → quota acrescida de 25%
- ❖ Laboração em 2 ou mais turnos → quota acrescida de 50%

Não se aplica a edifícios

No Método das Quotas Degressivas, o acréscimo não se aplica no 1º ano

Exemplo - Quotas Degressivas – Amortizações Aceleradas

Numa empresa fabril, adquiriu-se uma máquina industrial pelo valor de 10.000 €, a amortizar à taxa do DR 2/90 de 20%.

O período de vida útil é de:

- $100\% \div 20\% = 5$ anos
- o coeficiente é de 2 (= 5 anos)

A máquina vai ser sujeita a desgaste anormal. Quais as amortizações aceites se a máquina laborar em 2 e 3 turnos?

Ano	Quotas Decrescentes	VC / nº anos	Quota Mínima	Amortização do Exercício	Valor Contabilístico
1	$10.000 \times 20\% \times 2 = 4.000$	$10.000 \div 5 = 2.000$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	4.000	6.000
2	$6.000 \times 20\% \times 2 \times 1,25 = 3.000$	$6.000 \div 4 = 1.500$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	3.000	3.000
3	$3.000 \times 20\% \times 2 \times 1,25 = 1.500$	$3.000 \div 3 = 1.000$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	1.500	1.500
4	$1.500 \times 20\% \times 2 \times 1,25 = 750$	$1.500 \div 2 = 750$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	1.000	500
5	$500 \times 20\% \times 2 \times 1,25 = 250$	$500 \div 1 = 500$		500	0
	2 Turnos		TOTAL	10.000	

Ano	Quotas Decrescentes	VC / nº anos	Quota Mínima	Amortização do Exercício	Valor Contabilístico
1	$10.000 \times 20\% \times 2 = 4.000$	$10.000 \div 5 = 2.000$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	4.000	6.000
2	$6.000 \times 20\% \times 2 \times 1,5 = 3.600$	$6.000 \div 4 = 1.500$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	3.600	2.400
3	$2.400 \times 20\% \times 2 \times 1,5 = 1.440$	$2.400 \div 3 = 800$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	1.440	960
4	$960 \times 20\% \times 2 \times 1,5 = 576$	$960 \div 2 = 480$	$10.000 \times 20\% \div 2 = 1.000$	960	0
5				0	0
	3 Turnos		TOTAL	10.000	

8.4 Reintegrações e amortizações não aceites como custo

Mesmo que praticadas pela empresa no âmbito da sua gestão

Não são aceites como custo as amortizações e reintegrações:

- ❖ Elementos do activo não sujeitos a deprecimento
- ❖ Imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos

- ❖ As que excedam os limites estabelecidos
- ❖ As praticadas para além do período máximo de vida útil
- ❖ Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao valor de aquisição, ou de reavaliação, excedente a 6.000.000\$ (29.927,87 €)
- ❖ Barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados

Viaturas, barcos e aviões

- Desde que tais bens não estejam afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária

Imóveis

- No caso do valor do terreno não se encontrar evidenciado na contabilidade, o valor a atribuir a este será o correspondente a 25% do valor global do imóvel

Os elementos do activo imobilizado incorpóreo são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, por terem uma vigência temporal limitada, como é o caso das despesas de instalação, de investigação e desenvolvimento e de elementos da propriedade industrial

São no entanto excluídos os trepasses

Os valores não aceites são acrescidos ao lucro tributável no Quadro 07 da Modelo 22

Exemplo - Amortizações de Imóveis

Uma empresa adquiriu em 2008 uma loja comercial onde exerce a actividade, por 250.000 €

- ❖ + IMT à taxa de 6,5% + Registos e Escritura 5.000 €

Qual o método de amortização aceite pelo Fisco?

- Método das Quotas Constantes (obrigatório)
- Taxa de amortização = 2% (Tabela II – Cód. 2015 – DR 2/90)

Qual a amortização fiscal do exercício de 2008?

Registo da aquisição:

- ❖ Valor da aquisição: $250.000 + 250.000 \times 6,5\% + 5.000 = 271.250 \text{ €}$
 - D/421: 67.812,5 € ($271.250 \times 25\%$)
 - D/422: 203.437,5 € ($271.250 \times 75\%$)
 - C/12/261: 271.250 €

Amortização dos exercícios:

$$\diamond 203.437,5 \times 2\% = 4.068,75 \text{ €}$$

$$\triangleright \text{D/6622: } 4.068,75 \text{ €}$$

$$\triangleright \text{C/4822: } 4.068,75 \text{ €}$$

Durante 50 anos

Se a loja tivesse sido adquirida em 31-12-2008, qual a amortização fiscal do exercício de 2008, caso seguisse o critério dos duodécimos ?

Em duodécimos:

$$\diamond 4.068,75 \times 1 \div 12 = 339,06 \text{ €}$$

$$\triangleright \text{D/6622: } 339,06 \text{ €}$$

$$\triangleright \text{C/4822: } 339,06 \text{ €}$$

Exemplo - Amortizações de bens adquiridos em estado de uso

A, XPTO, Lda. adquiriu em 2008 uma máquina em estado de uso por 10.000 €

Essa máquina havia sido adquirida nova em 2004 pela empresa agora vendedora V, SA

A taxa de amortização dessa máquina (DR 2/90) é de 20%

Qual a amortização a praticar na empresa A, AXN, Lda?

Método das Quotas Constantes (obrigatório)

Vida útil da Máquina $\in [5; 10]$ anos

Em V, SA:

$$\diamond \text{MVf} = 10.000 - (\text{VA} - \text{AA}) \times \text{CCM} \quad (\text{Proveito Fiscal})$$

Em A, Lda:

$$\diamond \text{Período Utilidade Esperada Mínimo ? Vida Útil Mínima} - \text{Anos Decorridos}$$

$$\diamond \text{Período Utilidade Esperada Mínimo ? } 5 - 3 = 2$$

$\triangleright$ (Pode amortizar em 2 anos ou mais)

$$\diamond \text{Artº 5, nº 4, DR 2/1990 - Vida útil da Máquina } \in [2; n] \text{ anos}$$

$$\diamond \text{Período Utilidade Esperada} = 2 \text{ anos}$$

$$\triangleright \text{Taxa de amortização} = 100\% \div 2 = 50\%$$

Amortização dos exercícios:

$$\diamond 10.000 \times 50\% = 5.000 \text{ €}$$

$$\triangleright \text{D/6623: } 5.000 \text{ €}$$

$$\triangleright \text{C/4823: } 5.000 \text{ €}$$

} Durante 2 anos

Exemplo - Amortizações de viatura ligeira de passageiros

Uma empresa adquiriu em 2008 uma viatura ligeira de passageiros por 40.000 € + 20% de IVA para o seu imobilizado

Destina-se à viatura do sócio-gerente

Método das Quotas Constantes (obrigatório)

Taxa de amortização = 25% (Tabela II – Cód. 2375 – DR 2/1990)

Registo da aquisição:

- ❖ D/ 424: 48.000 € [40.000 + 8.000 (IVA não dedutível)]
- ❖ C/ 12/261: 48.000 €

Amortização dos exercícios:

- ❖ $48.000 \times 25\% = 12.000 \text{ €}$
 - D/ 664: 12.000 €
 - C/ 484: 12.000 €
- } Durante 4 anos
- ❖ Valor máximo de amortização aceite: $29.927,87 \times 25\% = 7.481,97 \text{ €}$
 - ❖ Amortização não aceite: $12.000,00 - 7.481,97 = 4.518,03 \text{ €}$
 - ❖ Acresce no Q 07 da Modelo 22 de cada um dos 4 anos : 4.518,03 €

... E ainda

Tributação Autónoma – artº 81, nº 3 e 4, CIRC

- ❖ $7.481,97 \times 5\% = 374,10 \text{ €}$

**Q 10 da
Modelo 22**

Exemplo - Quotas em excesso e quotas perdidas

A empresa X, LDª amortizou um bem que adquiriu no Ano 1 por 100.000 €, com taxa (DR 2/90) de 12,5%, da seguinte forma:

Ano	Taxa	Amort. Exerc.	Amort. Acum.
1	20%	20.000	20.000
2	15%	15.000	35.000
3	10%	10.000	45.000
4	10%	10.000	55.000
5	0%	0	55.000
6	20%	20.000	75.000
7	15%	15.000	90.000
8	10%	10.000	100.000
	100%	100.000	

Solução:

Ano	Aceite Fisco
1	12.500
2	12.500
3	10.000
4	10.000
5	0
6	12.500
7	12.500
8	3.750
	73.750

8.5 Amortização de imobilizações incorpóreas

Amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada:

- ❖ Despesas de instalação
- ❖ Despesas de investigação e desenvolvimento
- ❖ Elementos da propriedade industrial
 - Patentes, marcas, alvarás, processos de fabrico, modelos ou de outros direitos assinalados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo

Excepto em caso deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela DGCI, não são amortizáveis:

- ❖ Trespasse
- ❖ Elementos da propriedade industrial quando não se verifiquem as condições referidas

9. Locação Financeira (Leasing)

9.1 Locação financeira (Leasing)

Contrato pelo qual uma das partes se obriga, contra retribuição, a conceder à outra o gozo temporário de uma coisa, adquirida ou construída por indicação desta e que a mesma pode comprar, total ou parcialmente, num prazo convencionado, mediante o pagamento de um preço determinado ou determinável, nos termos do próprio contrato

Sociedades de locação financeira  tuteladas pelo Banco de Portugal

Características de um contrato de leasing:

- ❖ Propriedade do bem por parte do locador
- ❖ Faculdade de utilização do bem por parte do locatário
- ❖ Carácter oneroso do contrato (pagamento de uma retribuição-renda)
- ❖ Fixação à priori de um prazo e de um valor residual para o exercício do direito de opção de compra

Princípio da Substância sobre a Forma

No momento do contrato de locação financeira deve ser registada a respectiva importância:

- ❖ No activo (devendo ser debitada a respectiva conta de imobilizado)
- ❖ E no passivo (em conta de 261 - Fornecedores de Imobilizado), pelo valor que constará do contrato respectivo, e que deverá incluir o valor a pagar em caso de opção pela compra no final do contrato

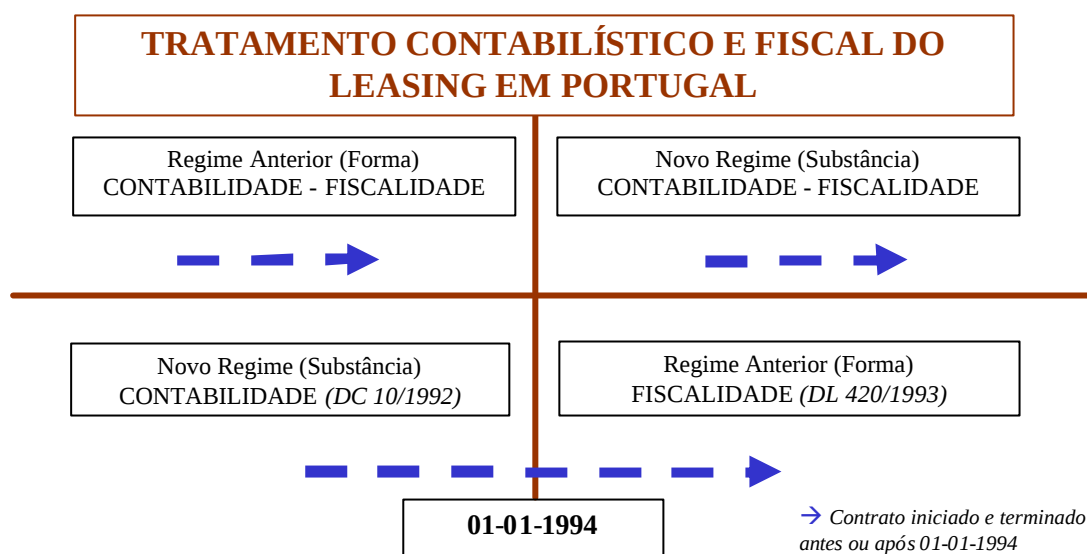
As rendas debitadas pelas sociedades locadoras devem ser decompostas:

- ❖ Numa parte correspondente à amortização financeira propriamente dita, que será levada a uma conta do passivo
- ❖ E a parte restante, englobando os juros, deverá ser lançada numa conta de custos financeiros

Regime contabilístico da locação financeira – óptica do locatário

A partir de 1 de Janeiro de 1994

Descrição	Débito	Crédito
Valor do contrato – incluindo valor residual	42	261
Renda:		
▪ Juro	6818	12
▪ Amortização do capital	261	
Quota anual de amortização	662	482
Valor residual:		
▪ Locatário obtém a titularidade do bem	261	12
▪ Locatário não obtém a titularidade do bem:		
Regularização do valor residual	261	42
Regularização amortizações acumuladas	482	
Perda ou ganho	698	798



Aspectos fiscais – após 01-01-1994

Não é aceite como custo ou perda do locatário a parte da renda destinada a amortização financeira

Os custos fiscais relacionados com a locação financeira são:

- ❖ Os juros contidos nas rendas pagas, que devem ser contabilizados em conta de “Juros suportados”
- ❖ As amortizações do activo imobilizado locado, praticadas dentro da disciplina prevista no DR 2/90, de 12 de Janeiro

Directriz Contabilística 25

Locação financeira - à data do início da operação - uma das seguintes situações:

- ❖ Haja acordo de transferência da propriedade no final do prazo de locação
- ❖ Exista uma opção de compra a um preço que se espera seja suficientemente inferior ao justo valor do bem à data do exercício da opção e de tal modo que, à data do início da locação, seja quase certo que a opção venha a ser exercida
- ❖ O prazo da locação abranja a maior parte da vida útil do bem, mesmo que a propriedade não seja transferida
- ❖ À data do início da locação, o valor presente (actual ou descontado) dos pagamentos da locação (incluindo o da opção de compra e expurgados de quaisquer encargos adicionais, como por exemplo seguros) seja igual ou superior ao justo valor do bem
- ❖ Os activos locados sejam de tal especificidade que apenas o locatário os possa usar sem que neles sejam feitas modificações importantes

Locação financeira imobiliária

- ❖ Não é aceite a amortização na parte correspondente ao valor do terreno, devendo observar-se o disposto no artº 11, DR 2/90, de 12 de Janeiro

Entrega dos bens locados efectuada pelo locatário ao locador

- ❖ Não se consideram mais-valias ou menos-valias na não opção do direito de compra (artº 43, nº 6, a), CIRC)

Exemplo

Locação Financeira (Leasing)

Uma empresa adquiriu um veículo ligeiro de passageiros, em regime de locação financeira, com o seguinte clausulado:

- Início do contrato: 1.1.2008
- Valor de aquisição: 40.000 €
- Nº de rendas trimestrais, iguais e antecipadas: 6
- Valor residual: 800 €
- Taxa de juro anual nominal: 6%

Tratamento contabilístico e fiscal?

A taxa de juro trimestral equivalente: $6\% \div 4 = 1,5\%$

(taxa implícita no contrato)

Determinação do valor de cada uma das 6 prestações:

$$40.000 = a \times \frac{1 - 1,015^{-6}}{0,015} \times 1,015 + 800 \times 1,015^{-6}$$

$$a = 6.790,73 \text{ €}$$

$$\text{EXCEL: } = \text{PGTO} (1,5\% ; 6 ; -40000 ; 800 ; 1)$$

Quadro de amortização da dívida:

Nº Prestação	Data	Capital em Dívida Inicial	Renda	Amortização Financeira	Juros	Capital em Dívida Final
1	01-01-2008	40.000,00	6.790,73	6.790,73	0	33.209,27
2	01-04-2008	33.209,27	6.790,73	6.292,59	498,14	26.916,68
3	01-07-2008	26.916,68	6.790,73	6.386,98	403,75	20.529,70
4	01-10-2008	20.529,70	6.790,73	6.482,78	307,95	14.046,92
5	01-01-2009	14.046,92	6.790,73	6.580,03	210,7	7.466,89
6	01-04-2009	7.466,89	6.790,73	6.678,73	112	788,16
Opção	01-07-2009	788,16	800	788,16	11,84	0
			41.534,48	40.000,00	1.534,48	

Lançamentos contabilísticos (exercício de 2008):

01.01.2008 – Aquisição da viatura ligeira de passageiro:

- D/ 424: 40.000,00
- C/ 2611: 40.000,00

01.01.2008 – pagamento da 1ª renda:

- D/ 2611: 6.790,73
- C/ 12: 6.790,73

01.04.2008 – pagamento da 2ª Renda:

- D/ 2611: 6.292,59
- D/ 6818: 498,14
- C/ 12: 6.790,73

01.07.2008 – Pagamento da 3ª Renda:

- D/ 2611: 6.386,98
- D/ 6818: 403,75
- C/ 12: 6.790,73

01.10.2008 – Pagamento da 4ª Renda:

- D/ 2611: 6.482,78
- D/ 6818: 307,95
- C/ 12: 6.790,73

31.12.2008 – Amortização do exercício:

- D/ 6624: 10.000,00
- C/ 4824: 10.000,00

31.12.2008 – Acréscimo de custos - 5ª Renda:

- Especialização dos juros pela dívida de 14.096,92 € de 1.10.2008 a 31.12.2008, pagos em 1.1.2009
- D/ 2733: 210,70
- C/ 6818: 210,70

Amortização aceite fiscalmente: 7.481,97 € [29.927,87 € × 25%]

Não aceite (acresce Q 07) : 2.518,03 € [10.000,00 € - 7.481,97 €]

Tributação autónoma (Q10 da Mod. 22) :

$$\diamond 5\% \times (7.481,97 + 1.420,54) = 445,13 \text{ €}$$

Lançamentos contabilísticos (exercício de 2009):

1.1.2009 – pagamento da 5ª Renda:

- D/ 2611: 6.580,03

➤ D/ 2733: 210,70

➤ C/ 12: 6.790,73

1.4.2009 – pagamento da 6ª Renda:

➤ D/ 2611: 6.678,73

➤ D/ 6818: 112,00

➤ C/ 12: 6.790,73

Supondo a opção de “compra” pelo valor residual:

1.7.2009 – opção de compra:

➤ D/ 2611: 788,16

➤ D/ 6818: 11,84

➤ C/ 12: 800,00

Tributação autónoma (Q10):

❖ $5\% \times 123,84 \text{ €} = 6,19 \text{ €}$ (os juros pagos em 01.04 e 1.7.2009)

Supondo a não opção de "compra", com entrega do bem ao locador, temos:

1.7.2009 - não opção de compra:

➤ D/ 2611: 788,16

➤ D/ 6942: 29.211,84

➤ D/ 4824: 10.000,00

➤ C/ 424: 40.000,00

➤ Menos-valia contabilística: 29.211,84 €

➤ Não se considera a menos-valia em consequência da entrega do bem

Modelo 22 do exercício de 2009:

➤ acrescentar Q07: "menos-valia contabilística" = 29.211,84 €

➤ adicionar Q10: $5\% \times 112,00 \text{ €} = 5,6 \text{ €}$

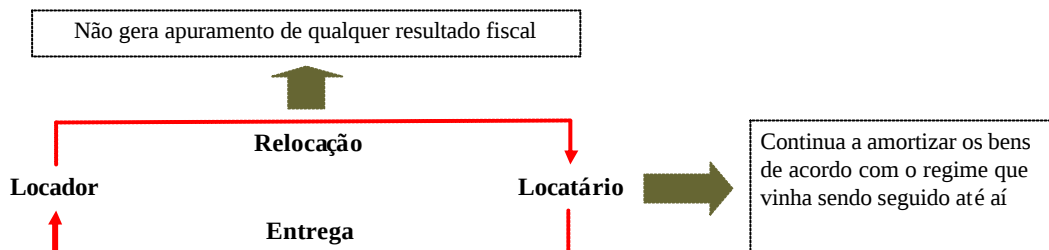
9.2 Relocação financeira e venda com locação de retoma (lease-back) - Art. 25

Relocação de bens (lease-back)

- ❖ Objecto de locação financeira
- ❖ Em que o locatário cede previamente ao locador o bem
- ❖ Que volta por ele ser utilizado
- ❖ Por via de novo contrato de locação financeira
- ❖ Não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais
- ❖ Em consequência dessa entrega

- ❖ Continuando a ser reintegrado, para efeitos fiscais, pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então

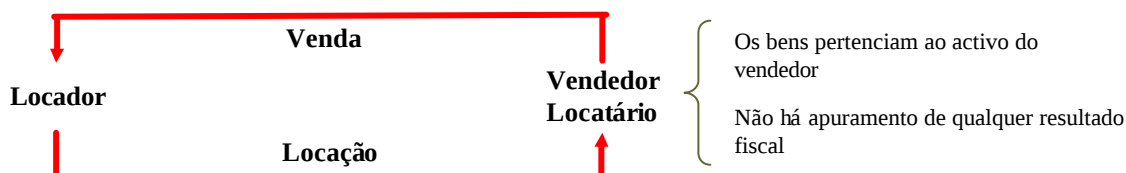
Caso de nova locação de bens em substituição de uma locação financeira existente, desses mesmos bens (lease-back):



Venda com locação de retoma (Sale and Lease-back):

- ❖ Bem encontrava-se no imobilizado
 - Continuam a ser aceites as amortizações desse imobilizado, após o lease-back
- ❖ Bem encontrava-se nas existências
 - Amortizações aceites como bem em estado de uso, sendo registado no imobilizado ao valor de aquisição ou de produção dessas existências

Caso de venda de bens seguida de locação financeira, pelo vendedor, desses mesmos bens (sale and lease-back):



Directriz Contabilística nº 25

- ❖ Excesso do produto da venda sobre a quantia escriturada
- ❖ Não deve ser imediatamente reconhecido como proveito nas demonstrações financeiras do vendedor locatário
- ❖ Em vez disso, deve ser diferido e imputado a resultados numa base sistemática durante o prazo de locação

10. Regime Fiscal das Mais-Valias e Menos-Valias Realizadas

Mais-valias ou menos-valias realizadas

Ganhos obtidos ou Perdas sofridas relativamente a

- ❖ Transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado qualquer que seja o título por que se opere
- ❖ Sinistros ocorridos nesses elementos
- ❖ Afectação permanente destes elementos a fins alheios à actividade exercida

Mais-valias e menos-valias contabilísticas:

$$\text{MVC} / \text{mVC} = \text{V.Realiz.} - (\text{V.Aquis. ou V.Reav.} - \text{A. Ac.}^*)$$

Mais-valias e menos-valias fiscais:

$$\text{MVF} / \text{mVF} = \text{V.Realiz.} - (\text{V.Aquisição} - \text{A. Ac.}) \times \text{CCM}$$

- CCM (Coeficiente de Correção Monetária): Portaria Anual do Ministro das Finanças
- Actualização se decorrerem dois ou mais anos após a data da sua aquisição.
- Correção monetária não é aplicável aos investimentos financeiros, salvo no que respeita aos investimentos em imóveis e partes do capital

$$\text{MVC ou mVC} = \text{VR} - (\text{VA}' - \text{AA}')$$

$$\text{MVF ou mVF} = \text{VR} - (\text{VA} - \text{AA}) \times \text{CDM}$$

Dedutível ao Quadro 07: Valor da Actualização

Quadro 07	MVC	mVC
MVF	− MVC	+ mVC
	+ MVF	+ MVF
mVF	− MVC	+ mVC
	− mVF	− mVF

Efeito das quotas perdidas ou dos excessos não aceites

Para determinação da MVF ou mVF, nas Amortizações Acumuladas não podem estar incluídas Amortizações do Exercício inferiores à quota mínima

As Amortizações Acumuladas da Contabilidade e da Fiscalidade podem ser diferentes

Considera-se transmissão onerosa:

- ❖ A promessa de compra e venda ou da troca, a partir da tradição dos bens (artº 43, nº 5, CIRC)

Exemplo - Mais e Menos-valias

Uma empresa adquiriu uma máquina industrial por 100.000 €, em 2002 amortizada a Quotas Constantes à taxa de 12,5% do DR 2/1990 (vida útil = 8 anos)

Em 2008 a máquina é alienada por 40.000 €

Determine MVC e MVF?

$$AA = 6 \times 12,5\% \times 100.000 = 75.000$$

$$MVC = 40.000 - (100.000 - 75.000) = 15.000$$

Abate Q07

$$MVF = 40.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,13 = 11.750$$

Acresce Q07

$$\text{Valor da Actualização} = 15.000 - 11.750 = 3.250$$

Portaria 362/2008

E se o Valor de Realização fosse 20.000

$$mVC = 20.000 - (100.000 - 75.000) = - 5.000$$

Acresce Q07

$$mVF = 20.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,13 = - 8.250$$

Abate Q07

$$\text{Valor da Actualização} = - 5.000 - (- 8.250) = 3.250$$

Reinvestimento dos Valores de Realização

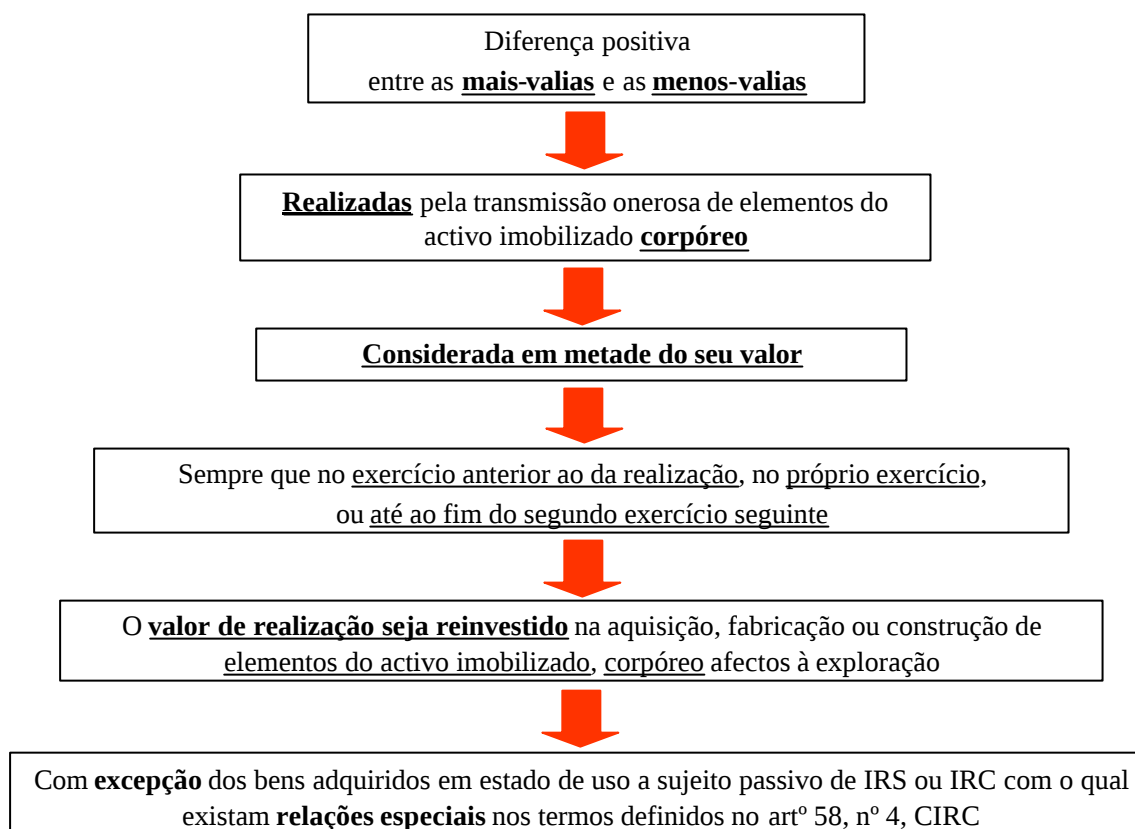
Condições necessárias para que não se verifique a inclusão das mais-valias fiscais no lucro tributável sujeito a tributação:

- ❖ Tratarem-se de bens do activo imobilizado corpóreo
- ❖ Haver reinvestimento do valor de realização
- ❖ O reinvestimento verificar-se num determinado prazo
- ❖ Mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na Declaração Anual do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados

Aplicação do regime fiscal das Mais ou Menos-valias no Quadro 07 da Modelo 22

Quadro 07	Correcção Fiscal
Acresce menos-valias contabilísticas	Inscrever sempre o saldo negativo (menos-valias contabilísticas)
Acresce mais-valias fiscais por valores não reinvestidos	Inscrever na proporção do valor de realização não reinvestido, o saldo das mais-valias fiscais
Abate mais-valias contabilísticas	Inscrever sempre o saldo positivo (mais-valias contabilísticas) Independentemente da intenção de reinvestimento
Abate mais-valias fiscais	Inscrever sempre o saldo negativo (menos-valias fiscais)

Regimes - Reinvestimento de Valores de Realização nas Mais-valias



Exemplo

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística = 15.000 €

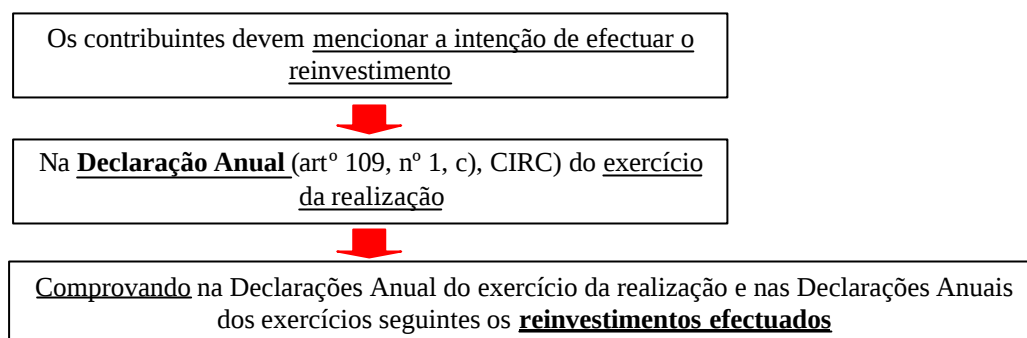
➤ Abate Q07 da Mod. 22 no ano N: 15.000 €

Mais-valia Fiscal = 10.000 €

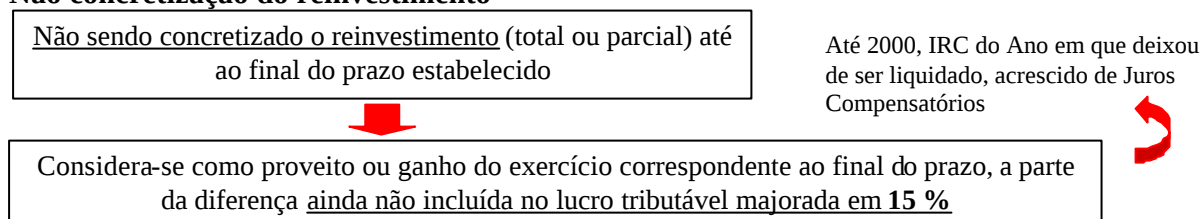
➤ Acresce Q07 da Mod. 22 do ano N: +5.000 €

Se reinvestir os 80.000 € em N-1, N, N+1 ou N+2.

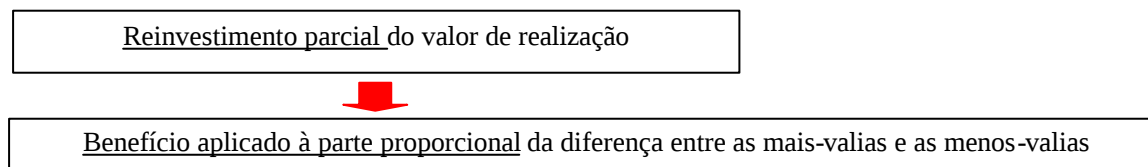
Manifestação da intenção de reinvestir



Não concretização do reinvestimento



Reinvestimento Parcial



Exemplo

Ano 2008

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística (MVC) = 15.000 €

➤ Abate Q07 da Mod. 22 de 2008: 15.000 €

H1: Não manifesta a intenção de reinvestir

Mais-valia Fiscal (MVF) = 10.000 €

➤ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2008: 10.000 €

H2: Manifesta a intenção de reinvestir até 2010

➤ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2008: 5.000 € (50% × MVF)

H2A: Reinvestiu o Valor de Realização (80.000 €) em 2010

- Em 2010, nada a fazer

H2B: Reinvestiu 60.000 € em 2010 (Não reinvestiu 25% do Valor de Realização)

- Acresce Q07 Mod. 22 2010: $25\% \times 5.000 \times 1,15 = 1.250 \times 1,15 = 1.437,5 \text{ €}$

H2C: Reinvestiu 40.000 € em 2010 (Não reinvestiu 50% do Valor de Realização)

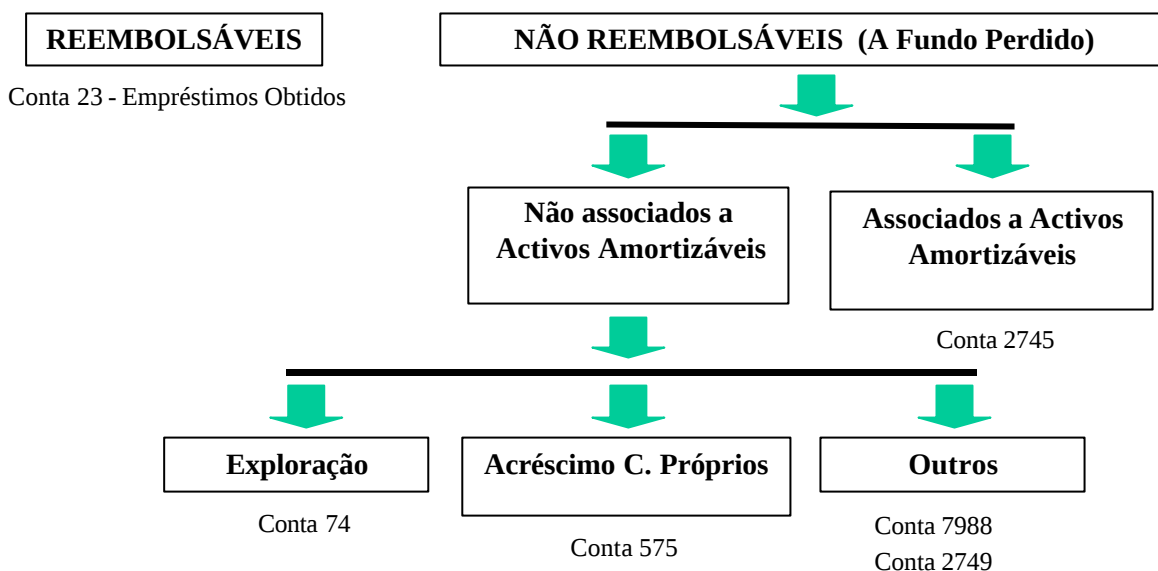
- Acresce Q07 Mod. 22 2010: $50\% \times 5.000 \times 1,15 = 1.500 \times 1,15 = 2.875 \text{ €}$

H2D: Não reinvestiu até 2010

- Acresce Q07 da Mod. 22 de 2010: $5.000 \times 1,15 = 5.750 \text{ €}$

11. Subsídios

Subsídios – Contabilidade:



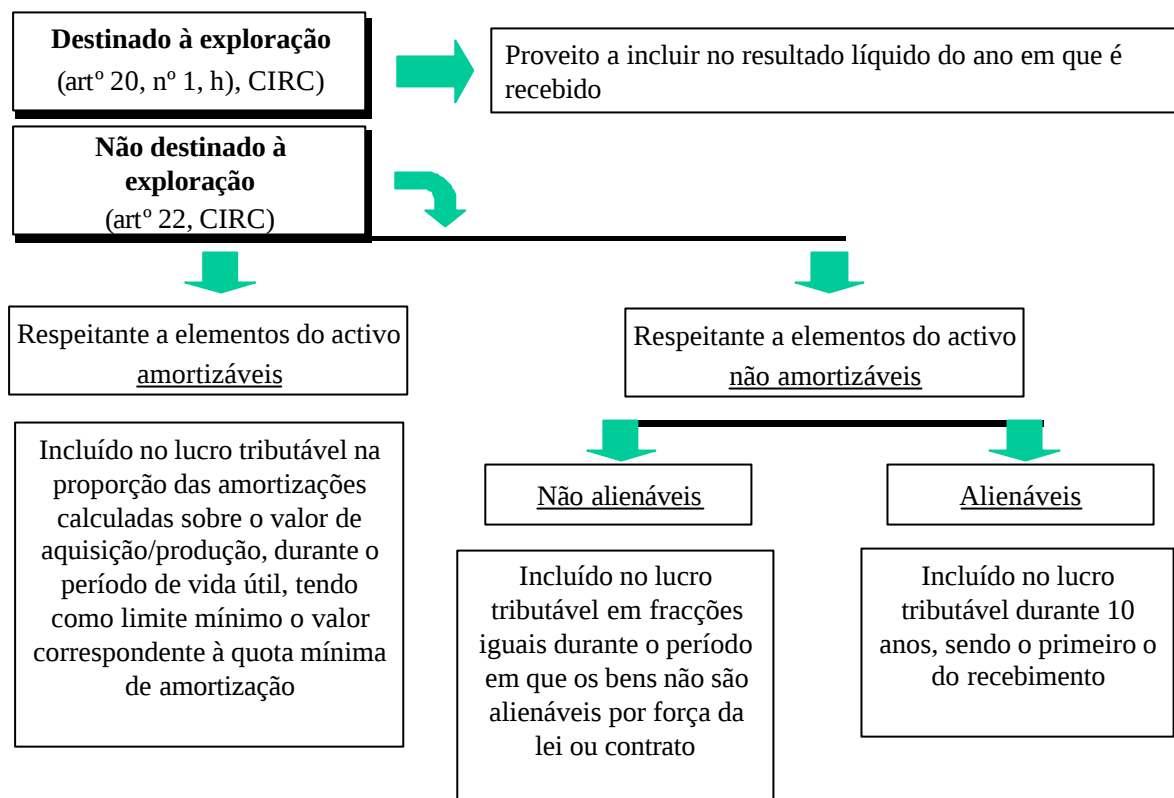
Associados a Activos Amortizáveis:

- ❖ Conta 2745 – proveitos diferidos - subsídios para investimentos: subsídios associados com activos que deverão ser transferidos, numa base sistemática, para a conta 7983, à medida que forem contabilizadas as amortizações do imobilizado a que respeitam

Não associados a Activos Amortizáveis:

- ❖ Conta 74 – subsídios à exploração: verbas concedidas à empresa com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não se ofereçam dúvidas
- ❖ Conta 575 - reservas - subsídios: contrapartidas dos valores dos subsídios que não se destinam a investimentos amortizáveis, nem à exploração (acréscimos dos capitais próprios)
- ❖ Conta 7988 e conta 2749 – proveitos diferidos: outros não especificados

Subsídios – Fiscalidade:



12. Regime Fiscal das Provisões (ajustamentos)

Artº 34 a 38, CIRC

Para fazer face a encargos e prejuízos futuros, mas imputáveis a um determinado exercício, as empresas devem constituir provisões

❖ **Perdas futuras de ocorrência provável e montante incerto**

As provisões têm a finalidade de imputar os custos aos exercícios a que se referem evitando onerar excessivamente o exercício em que se concretizam

Permitem uma maior regularidade nos resultados da empresa e possibilitam ainda a retenção de recursos – autofinanciamento provisório

O princípio da prudência adoptado pelo POC determina que as diminuições do activo, ainda que potenciais, deverão ser relevadas contabilisticamente

Só são aceites como custos fiscais, as seguintes provisões:

- ❖ Créditos de cobrança duvidosa
- ❖ Depreciação de existências
- ❖ Processos judiciais em curso
- ❖ Impostas pelo Banco de Portugal e pelo Instituto de Seguros de Portugal
- ❖ Reconstituição de jazigos – empresas que exerçam a indústria extractiva do petróleo
- ❖ Recuperação paisagística e ambiental – sector das indústrias extractivas

Não são aceites fiscalmente as seguintes provisões:

- ❖ De aplicações de tesouraria – Conta 19
- ❖ De outras dívidas de terceiros – Conta 288
- ❖ De pensões –
- ❖ De impostos
- ❖ De acidentes de trabalho e doenças profissionais
- ❖ De garantias a clientes
- ❖ De investimentos financeiros

Correcção fiscal

Acréscimo ao lucro tributável - Quadro 07 da Modelo 22

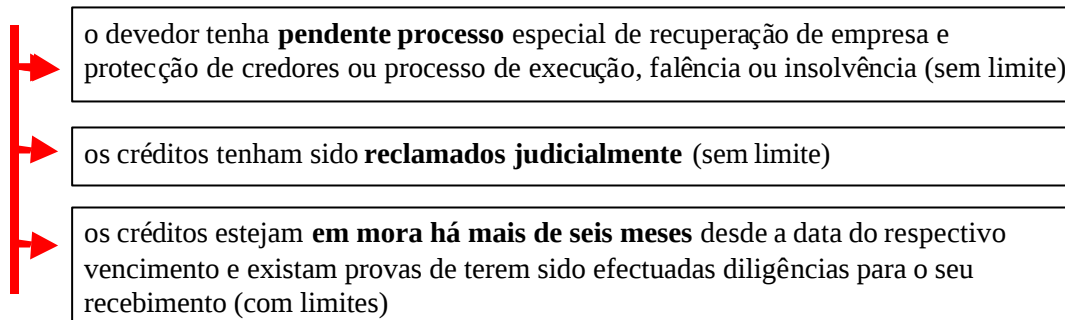
Do ponto de vista contabilístico (Princípio da Prudência)

- Análise periódica da variação da estimativa do risco associado a cada espécie de provisão
- Efectuando-se o aumento ou redução nos termos previstos no POC

A introdução de um grau de precaução nas contas não pode conduzir à criação de reservas ocultas ou de provisões excessivas

12.1 Provisões para créditos de cobrança duvidosa

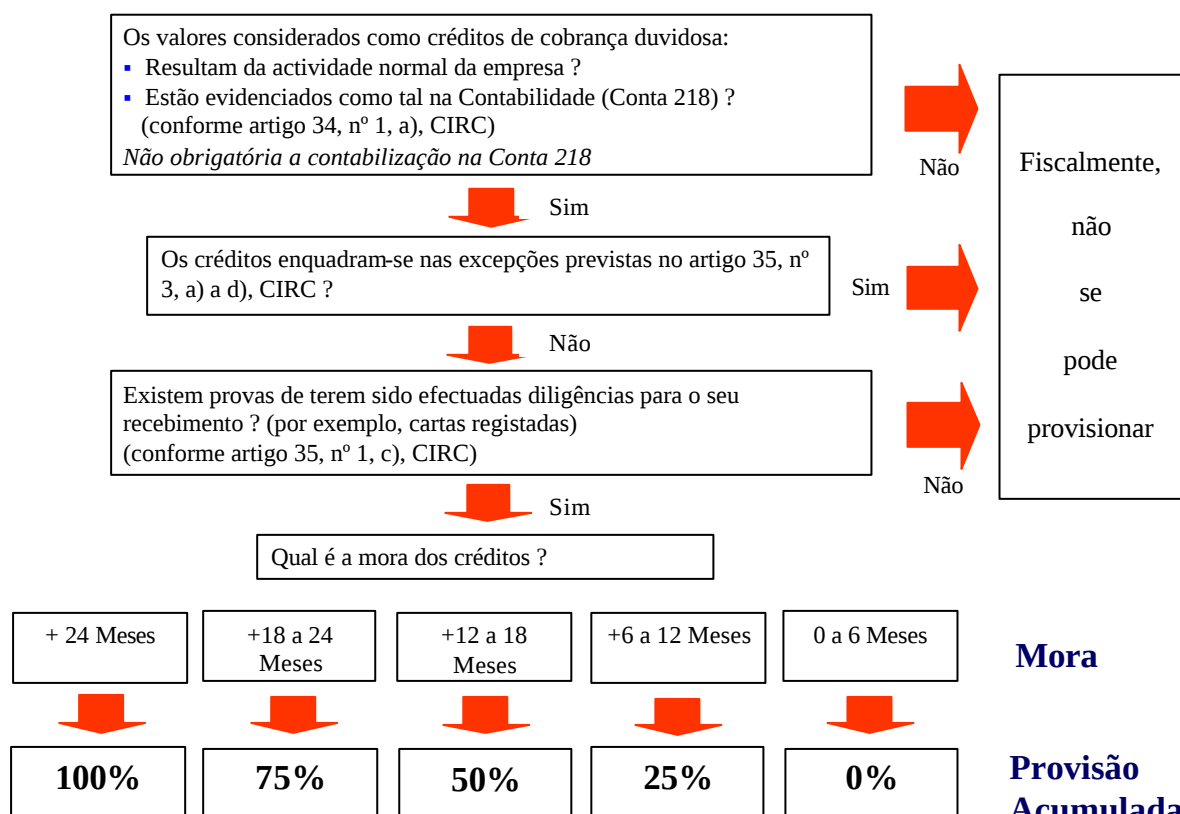
Aceites aquelas em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado e evidenciados na contabilidade



Percentagens aceites fiscalmente - número de meses da mora do crédito

Percentagem do crédito em mora aceite fiscalmente	Meses em mora
25%	$6 < m \leq 12$
50%	$12 < m \leq 18$
75%	$18 < m \leq 24$
100%	$m > 24$

Créditos em mora - critério estritamente fiscal



Provisões para créditos de cobrança duvidosa não dedutíveis

Créditos em **mora < 6 meses**

ou mora > 6 meses, se não tiverem sido efectuadas diligências para o seu recebimento

Os **créditos sobre o Estado**, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval

Os **créditos cobertos por seguro**, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real

Os créditos sobre **pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital** da empresa ou sobre **membros dos seus órgãos sociais**

Os créditos sobre **empresas participadas em mais de 10% do capital**

Salvo se tenham sido reclamados judicialmente, ou o devedor tenha pendente um processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência

Do ponto de vista contabilístico

- análise periódica da variação da estimativa do risco associado a cada espécie de provisão
- e efectuar o aumento ou a redução nos termos previstos no POC

Constituição ou reforço das provisões para cobranças duvidosas

- visa acautelar eventuais perdas motivadas pelo não recebimento em relação a terceiros, geralmente clientes
- (podendo ser fornecedores - o caso de adiantamentos a fornecedores)

Créditos representados por letras – mora a partir da data da transacção

- ❖ a Administração Tributária tem considerado que o prazo que decorre até ao vencimento da letra não é considerado para efeitos da contagem da antiguidade do crédito
- ❖ no entanto, como a letra consubstancia uma promessa de pagamento:
 - o crédito somente se extingue com o pagamento da letra e se este não se realizar, o crédito que ela representa mantém-se nos termos iniciais, isto é, a partir da data da operação ou transacção

Ofício Circulado 14/93, de 23 de Novembro, DGCI

- ❖ Não admite a imputação a outro exercício que não seja aquele a que efectivamente as provisões e as amortizações digam respeito
 - Nas provisões, caso seja evidente o risco de incobrabilidade e não hajam sido reforçadas as provisões

Exemplo

Cálculo da provisão para créditos de cobrança duvidosa

A empresa X, SA iniciou a sua actividade em Janeiro de 2007

No final desse ano, apresentava o seguinte Mapa de Antiguidade de Saldos, correspondente aos lançamentos efectuados na Conta 218 - Clientes de Cobrança Duvidosa e na Conta 28 – Ajustamentos de dívidas a receber:

Ano 2007 - Mapa de antiguidade de saldos - 31 Dezembro 2007

Descrição	6 a 12 meses	12 a 18 meses	18 a 24 meses	+ 24 meses	Total
Conta 218	100.000	0	0	0	100.000
Percentagens	25%	50%	75%	100%	
Conta 28	100.000	0	0	0	100.000
Aceite Fisc.Acum.	25.000	0	0	0	25.000

Uma vez que não foram seguidos os critérios fiscais, pois provisionou a totalidade da dívida no ano 2007, apenas 25.000 € seriam aceites

➤ Acresce Q 07: 75.000 €

Ano 2008 - Mapa de antiguidade de saldos - 31 Dezembro 2008

Dos 100.000 € em dívida, foram pagos 40.000 €

Descrição	6 a 12 meses	12 a 18 meses	18 a 24 meses	+ 24 meses	Total
Conta 218	0	0	60.000	0	60.000
Percentagens	25%	50%	75%	100%	
Conta 28	0	0	60.000	0	60.000
Aceite Fisc.Acum.			45.000		45.000

A variação de provisões aceites fiscalmente seria de 20.000 €:

➤ $45.000 - 25.000 = +20.000 \text{ €}$

A variação de provisões contabilísticas seria de -40.000 €

➤ $60.000 - 100.000 = -40.000$

O valor a levar ao Quadro 07 seria:

➤ $-40.000 - 20.000 = -60.000$

➤ Abate ao Quadro 07: 60.000 €

Ano 2009

Supondo que no ano de 2009, a dívida era totalmente saldada, ter-se-ia:

➤ Variação de provisões fiscais: $0 - 45.000 = -45.000 \text{ €}$

➤ Variação de provisões contabilísticas: $0 - 60.000 = -60.000 \text{ €}$

O valor a levar ao Q 07 seria: $-60.000 - (-45.000) = -15.000 \text{ €}$

Abate Q 07: 15.000 €

Repare-se, no exemplo, que:

- Em 2007, aceite um custo de 25.000 € (75.000 – 100.000)
- Em 2008, aceite um custo de 20.000 € (40.000 – 60.000)
- Em 2009, considerado o proveito de 45.000 € (60.000 – 15.000)

Neste caso, como a contabilidade não segue os critérios fiscais, são necessárias correcções no Quadro 07 da Declaração Modelo 22 do IRC

Exemplo - Empresa constitui provisão para créditos de cobrança duvidosa

Mapa de antiguidade de saldos – 31 Dezembro 2007

Descrição	6 a 12 meses	12 a 18 meses	18 a 24 meses	+ 24 meses	Total
Conta 218	a)20.000	b)10.000	40.000	8.000	78.000
%	25%	50%	75%	100%	
Conta 28	20.000	10.000	40.000	8.000	78.000

a) Processo de falência em curso

b) Estado

Mapa de antiguidade de saldos - 31 Dezembro 2008

Descrição	6 a 12 meses	12 a 18 meses	18 a 24 meses	+ 24 meses	Total
Conta 218	c)45.000	10.000	25.000	d)50.000	130.000
%	25%	50%	75%	100%	
Conta 28	45.000	10.000	25.000	50.000	130.000

c) Processo de falência em curso: 15.000

d) Estado: 10.000

Qual o valor a inscrever no Q 07 da modelo 22 de 2008?

Fiscalidade (Acumulados aceites):

- Ano 2007: $20.000 + 0 + 30.000 + 8.000 = 58.000$
- Ano 2008: $(15.000 + 7.500) + 5.000 + 18.750 + 40.000 = 86.250$

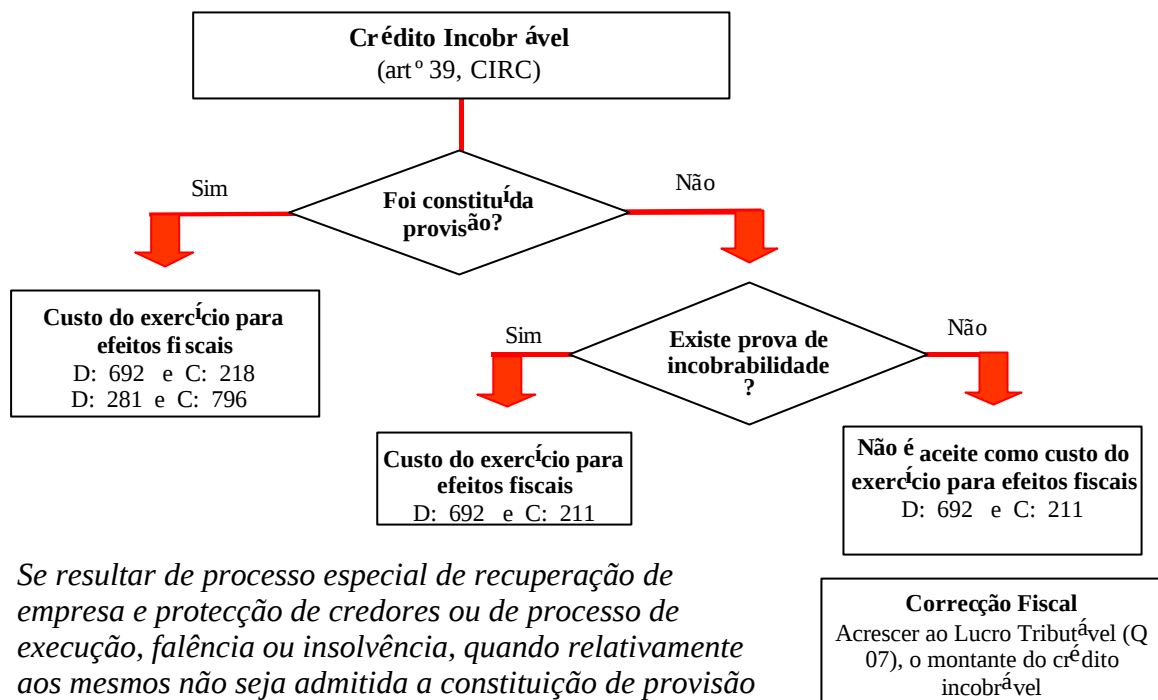
	2007	2008
Provisões acum. Contabilidade	78.000	130.000
Provisões acum. Fiscalidade	58.000	86.250

Variação	2007/2008
Provisões acumuladas na Contabilidade	52.000
Provisões acumuladas na Fiscalidade	28.250
Q 07 - Contabilidade - Fiscalidade	23.750

Acresce Q 07 da modelo 22 de 2008 = 23.750

12.2 Créditos Incobráveis

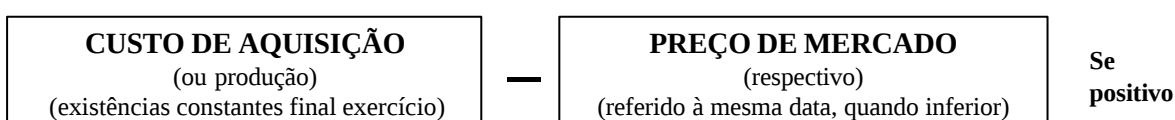
Créditos em que deixou de existir a incerteza quanto à sua incobrabilidade



O valor do crédito incobrável pode incluir o valor com IVA

- A sua eventual dedução está sujeita aos requisitos consagrados no CIVA

12.3 Provisões para depreciação de existências



Preço de mercado

Custo de reposição

aquele que a empresa teria de suportar para substituir o bem nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização (conceito contabilístico)

Preço de venda

o constante de elementos oficiais ou o último que em condições normais tenha sido praticado pela empresa ou ainda o que, no termo do exercício, for corrente no mercado, desde que seja considerado idóneo ou o controlo inequívoco

Provisão para depreciação de existências que poderá ser aceite para efeitos fiscais:

Matérias-primas e matérias subsidiárias de consumo, pela diferença (quando positiva) entre o custo de aquisição das existências constantes no balanço no fim do exercício (de acordo com o critério valorimétrico adoptado) e o custo de reposição

Produtos fabricados, será constituída pela diferença (positiva) entre o custo de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de venda

Mercadorias, será constituída pela diferença (positiva) entre o custo de aquisição das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de venda

Produtos em via de fabrico, não tendo estes ainda valor de mercado, não poderá ser constituída provisão,

13. Dupla Tributação

Dupla Tributação Jurídica

- ❖ O mesmo imposto
- ❖ Incide sobre a mesma pessoa
- ❖ Relativamente ao mesmo rendimento
- ❖ E relativamente ao mesmo período

Dupla Tributação Económica

- ❖ O mesmo rendimento
- ❖ Tributado mais do que uma vez
- ❖ Em diferentes sujeitos passivos

Diversas formas de eliminar, ou atenuar, esta dupla tributação:

- ❖ Através da isenção concedida legalmente (parcial ou total)
- ❖ Através de regimes especiais de tributação:
 - Regime de transparência fiscal previsto no artº 6, CIRC
 - Tributação pelo lucro consolidado (artº 63, CIRC)
 - Fusão de sociedades (artº 67, CIRC)
- ❖ Crédito de imposto (artº 85, CIRC)
- ❖ Dedução ao lucro tributável nos termos do artº 46, CIRC

13.1 Mecanismos para evitar a dupla tributação económica de lucros distribuídos

Residentes

Artº 46, nº 1, CIRC –

Dedução ao Lucro Tributável de 100% dos lucros distribuídos

- ❖ Participação = 10%
- ❖ E detenção = 1 ano (ano anterior ao da colocação à disposição ou, se há menos tempo, mantida até completar 1 ano)

Artº 46, nº 8, do CIRC –

Dedução ao Lucro Tributável de 50% dos lucros distribuídos

- ❖ Participação <10%
- ❖ Ou detenção <1 ano

Retenção na fonte IRC

- ❖ Dividendos ou lucros = 20% (artº 101, nº 1, CIRS)

Artº 90, nº 1, c), CIRC – Dispensa de Retenção na Fonte

- ❖ Se se aplicar o artº 46, nº 1, CIRC

Exemplo

Em 2008, a sociedade A, SA, recebeu 20.000 € de dividendos ilíquidos correspondentes a uma participação de 30%, detida há 3 anos, no capital social da sociedade B, SA

Retenções efectuadas aos dividendos em 2008:

- IRC = 0

Valor a inscrever no Q 07 da Mod. 22 em 2008:

- Abate 20.000

Valor a inscrever no Q 07 da Mod. 22 em 2008, se a participação fosse de 5%:

- Abate 10.000

13.2 Método da Equivalência Patrimonial

Directriz Contabilística nº 9, de 1992

- ❖ Com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1993

Características do Método da Equivalência Patrimonial:

- ❖ Influência significativa sobre a gestão e política financeira de uma empresa
- ❖ Carácter de permanência
- ❖ Participação de 20% ou mais dos direitos de voto
- ❖ Inicialmente, registo ao custo de aquisição

Artº 18, nº 7, CIRC

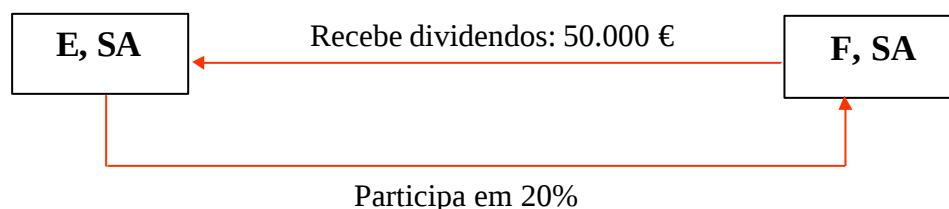
- ❖ Não concorrem para o lucro tributável, os ganhos/perdas ou as variações patrimoniais resultantes da utilização do Método de Equivalência Patrimonial

MÉTODO DA AQUISIÇÃO	MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL
Conta 411 reflecte o preço de aquisição	Conta 411 reflecte a percentagem da situação líquida actual da empresa participada
Não efectua qualquer lançamento relativo à percentagem nos lucros da empresa participada, no final do ano	Assume como proveitos a percentagem nos lucros da empresa participada no final do ano D/411 e C/782
Assume-se como proveito a distribuição dos lucros D/12 e C/782	Na distribuição dos lucros, a Conta 411 reflecte a diminuição da situação líquida da empresa participada, correspondente à percentagem detida D/12 e C/411
Método seguido pela FISCALIDADE	Método importante para a GESTÃO

Exemplo

A Sociedade E, SA, adquiriu em 1 de Março de 2006, 20% da Sociedade F, SA, por 1.000.000 €

Em 2007, F, SA, distribuiu de dividendos 250.000 € pelos accionistas



F, SA, apresenta a seguinte estrutura de situação líquida:

	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
Capital Social	3.000.000	3.000.000	3.000.000
Acções Próprias	-300.000	-300.000	-300.000
Reservas	500.000	1.500.000	1.550.000
Resultados Líquidos	500.000	300.000	500.000

Participação na Sociedade F, SA

Conta 411 – Investimentos Financeiros - Partes de Capital

Aquisição das participações (20%): 1.3.2006 - 1.000.000 €

Ano 2006

Em 1.3.2006 – aquisição de 20% da F, SA por 1.000.000 €

No último balanço (31.12.2005) de F, SA tem-se o valor contabilístico:

➤ $3.700.000 \text{ (cap. próprio)} \times 20\% = 740.000 \text{ €}$

➤ “goodwill”: $1.000.000 - 740.000 = 260.000 \text{ €}$

Subscrição das acções da F, SA (ao custo de aquisição):

➤ D/ 41121 – partes de capital: 740.000 €

➤ D/ 41122 – “goodwill”: 260.000 €

➤ C/ 265 – Outros dev./credores: 1.000.000 €

“Goodwill”:

➤ Amortizável em 5 anos, conforme POC, DC12, DC1 e DC 9

➤ Na Fiscalidade estas amortizações não são aceites (DR 2/90)

Liberação das acções da A, SA:

➤ D/ 265 – Outros dev./credores: 1.000.000 €

➤ C/ 12 - Dep. à Ordem: 1.000.000 €

Em 31.12.2006: atribuição de lucros de F, SA, relativos a 2006:

➤ $20\% \times 300.000 = 60.000 \text{ €}$ (relativos à nossa participação)

O lançamento contabilístico:

➤ D/ 41121 - Partes de Capital: 60.000 €

➤ C/ 782 - Ganhos em emp. assoc.: 60.000 €

A Conta 41121 tem neste momento um Saldo de 800.000 €

Efectuado em 2006 o abate ao Q07: 60.000 € (artº 18, nº 7, CIRC)

No Balanço de 31.12.2006, a parte correspondente a 20% do Capital Próprio é:

➤ $4.500.000 \times 20\% = 900.000 \text{ €}$, o que indicia que ocorreram lançamentos no Capital Próprio de F, SA durante a ano de 2006, que ainda não foram tomados em consideração

Assim, para que seja aplicado o Método de Equivalência Patrimonial, dever-se-á regularizar 100.000 € (ou seja, $900.000 - 800.000$):

➤ D/ 41121 - Partes de Capital: 100.000 €

➤ C/ 553 - Outras variações C. Próprio: 100.000 €

Não há informação no caso sobre as causas desta variação

Variação patrimonial positiva não concorre, em 2006, para efeitos fiscais
(artº 18, nº 7, CIRC)

A Conta 41121 tem neste momento um saldo de 900.000 €, enquanto que a Conta 41122 tem o saldo de 260.000 €

Amortização do Investimento Financeiros correspondente ao “goodwill”:

❖ $(260.000 \div 5 = 52.000 \text{ €})$ Ver pontos 4.7 e 4.8 do Capítulo 5 do POC

- D/ 688 - Outros custos e perdas financeiras: 52.000 €
- C/ 41122 - “Goodwill”: 52.000 €

Acresce Q.07: 52.000 € (não aceite - DR 2/90)

Isto repete-se durante 5 anos

Ano 2007

Recebimento de Dividendos relativos a 2006:

➤ $20\% \times 250.000 = 50.000 \text{ €}$

Aplicável o artº 46, nº 1, CIRC, pois a participação no capital da Sociedade F, SA é superior a 10% e permanência > 1 ano

Aplica-se o artº 90, nº 1, c), CIRC, dispensando a retenção na fonte de IRC

Assim, o lançamento contabilístico toma a seguinte forma:

- D/ 25/12 - Accionistas: 50.000 €
- C/ 41121 - Partes de Capital: 50.000 €

A Conta 41121 tem neste momento um Saldo de 850.000 €.

Devido à utilização do Método de Equivalência Patrimonial:

Acresce Q07: 50.000 € (artº 18, nº 7, CIRC)

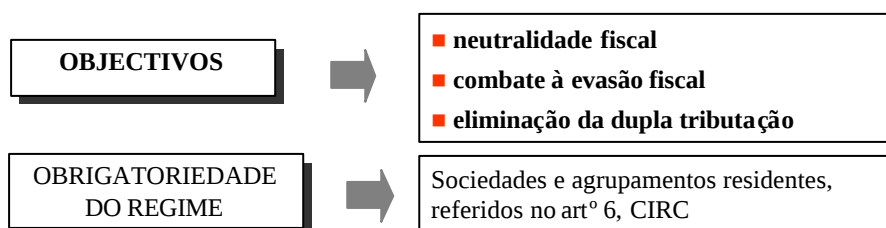
Eliminação da Dupla Tributação Económica:

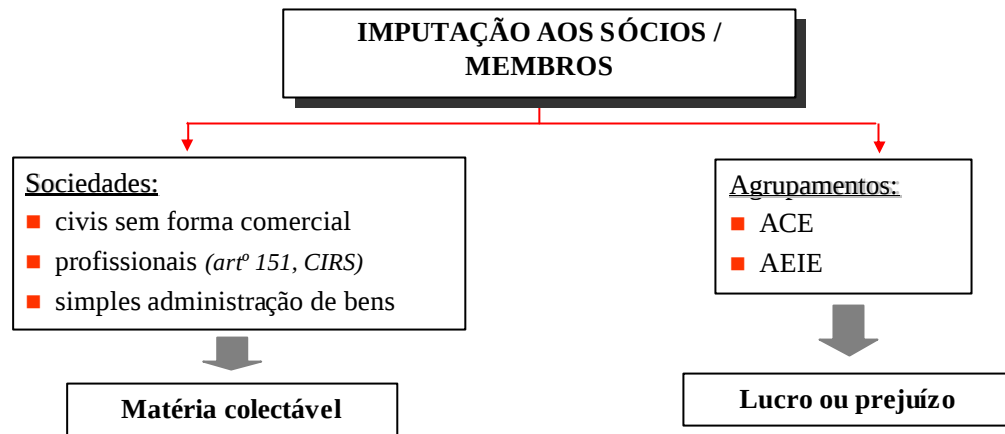
Dedução ao Lucro Tributável de (50.000 €)

Abate Q07: 50.000 € (artº 46, nº 1, CIRC)

13.3 Transparência Fiscal

Artº 6 e 12, CIRC



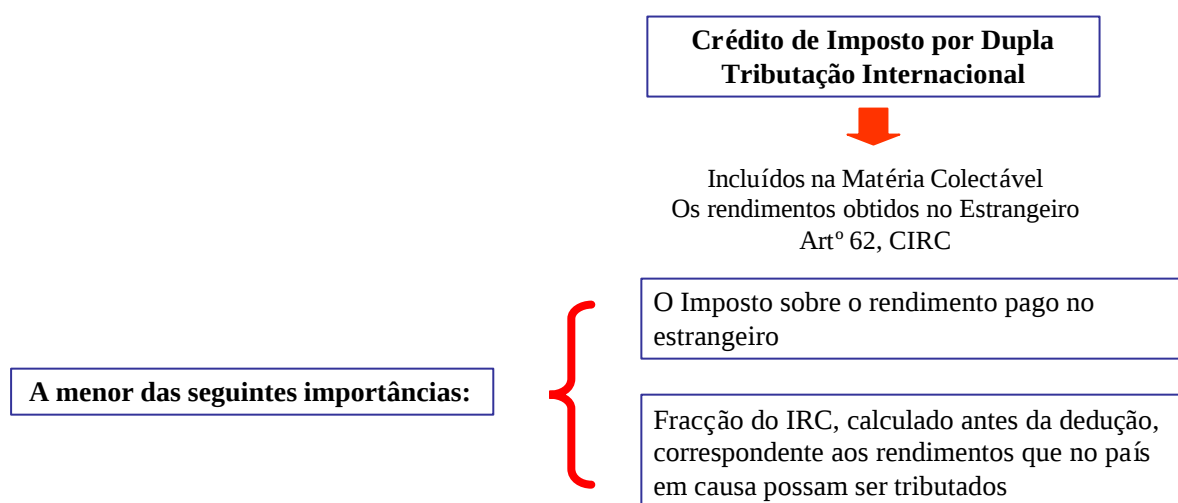


13.4 Dupla Tributação Internacional

Artº 85, CIRC

Dupla Tributação Internacional:

- ❖ Mesma pessoa
- ❖ Tributada em mais de um Estado
- ❖ Pelo mesmo rendimento



Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação a dedução não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção

Sempre que não seja possível efectuar a dedução por insuficiência de colecta no exercício em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos na base tributável o remanescente pode ser deduzido até ao fim dos 5 exercícios seguintes

Exemplo

A, SA apresentou lucros no final de 2008:

- Lucro Tributável obtido em Portugal: 8.000 €
- Lucro Tributável obtido no Estrangeiro: 3.000 € (líquido de imposto)

Tributação no Estrangeiro à Taxa de 40%

Imposto sobre o Rendimento pago no Estrangeiro

- Lucro Ilíquido: $3.000 \div (100\% - 40\%) = 5.000 \text{ €}$
- Imposto pago no Estrangeiro: $5.000 \times 40\% = 2.000 \text{ €}$

Imposto sobre o Rendimento correspondente em Portugal:

➤ $5.000 \times 25\% = 1.250 \text{ €}$

Tratamento em Portugal:

- artº 62, nº 1, b), CIRC - Provento contabilístico: 3.000 € - Acresce Q07: 2.000 €
- Lucro Tributável: 5.000 € (relativamente aos rendimentos obtidos no Estrangeiro)
- artº 85, CIRC - Dedução à colecta - abate Q10: 1.250 € (até à concorrência da colecta)

Resultados (inclui proveito estrangeiro 3.000)	11.000
Acresce Q07 (artº 62, nº 1, b), CIRC)	+2.000
Lucro Tributável	13.000
Colecta ($\times 25\%$)	3.250
Dedução à colecta (artº 85, CIRC)	-1.250
IRC liquidado	2.000

Se não houvesse este mecanismo:

IRC liquidado:

➤ $11.000 \times 25\% = 2.750$

Poupança:

➤ $2.750 - 2.000 = 750 \text{ €}$

Exemplo

A, SA apresentou lucros no final de 2008:

- Lucro Tributável obtido em Portugal: 8.000 €
- Lucro Tributável obtido no Estrangeiro: 3.000 € (líquido de imposto)

Tributação no Estrangeiro à Taxa de 20%

Imposto sobre o Rendimento pago no Estrangeiro

- Lucro Ilíquido: $3.000 \div (100\% - 20\%) = 3.750 \text{ €}$
- Imposto pago no Estrangeiro: $.750 \times 20\% = 750 \text{ €}$

Imposto sobre o Rendimento correspondente em Portugal:

➤ $3.750 \times 25\% = 937,5 \text{ €}$

Tratamento em Portugal:

- artº 62, nº 1, b), CIRC - Provento contabilístico: 3.000 € - Acresce Q07: 750 €
- Lucro Tributável: 3.750 € (relativamente aos rendimentos obtidos no Estrangeiro)
- artº 85, CIRC - Dedução à colecta - abate Q10: 750 € (até à concorrência da colecta)

Resultados (inclui proveito estrangeiro 3.000)	11.000
Acresce Q07 (artº 62, nº 1, b), CIRC)	+750
Lucro Tributável	11.750
Colecta (× 25%)	2.937,5
Dedução à colecta (artº 85, CIRC)	-750
IRC liquidado	2.187,5

Se não houvesse este mecanismo:

IRC liquidado:

➤ $11.000 \times 25\% = 2.750$

Poupança:

➤ $2.750 - 2.187,5 = 562,5$

14. Reporte de Prejuízos

Actividade empresarial exercida com carácter continuado ao longo de vários exercícios económicos

A actividade pode gerar:

- ❖ Lucros
- ❖ Prejuízos

Solidariedade entre os vários exercícios

Reporte de prejuízos “para a frente”

Artº 47, nº 1, CIRC:

Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores

Dedução não permitida nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, possibilitando a dedução, dentro os 6 exercícios seguintes, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos

Exemplo

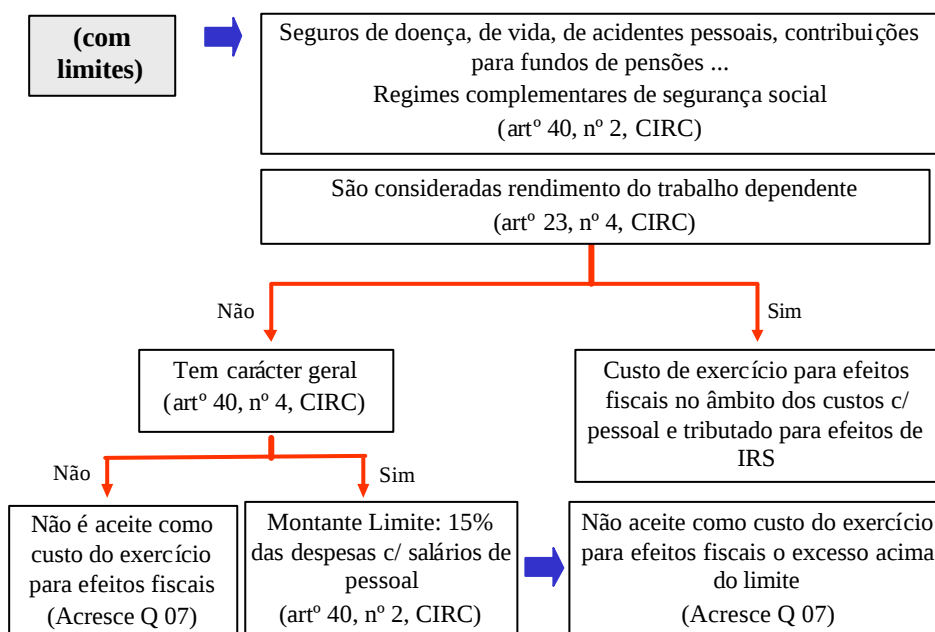
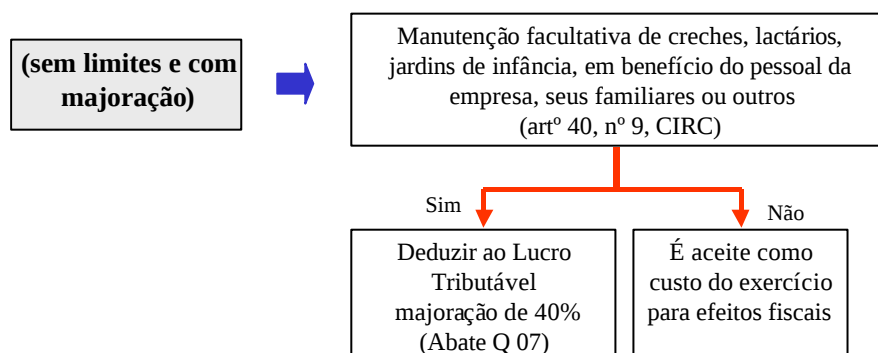
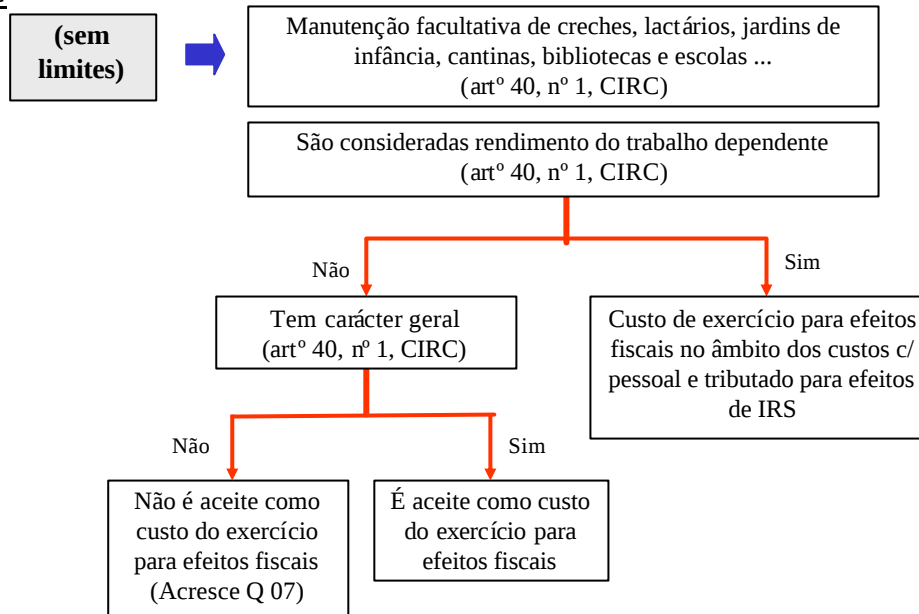
Supondo que a sociedade B, SA obteve os seguintes resultados fiscais no período 2001-2008:

Exercício	Resultado Fiscal	Lucro Tributável	Reporte prejuízos	Prejuízos a reportar	Matéria Colectável
2001	Lucro Tributável (Declarado)	25.000	0	0	25.000
2002	Prejuízo Fiscal	-5.000	0	-5.000	0
2003	Prejuízo Fiscal	-10.000	0	-15.000	0
2004	Lucro Tributável (Declarado)	12.500	-12.500	-2.500	0
2005	Lucro Tributável (Mét. Indiciários)	30.000	0	-2.500	30.000
2006	Prejuízo Fiscal	-4.000	0	-6.500	0
2007	Lucro Tributável (Declarado)	10.000	-6.500	0	3.500
2008	Lucro Tributável (Declarado)	8.000	0	0	8.000

15. Benefícios Fiscais

15.1 Realizações de Utilidade Social

Artº 40, CIRC



Exemplo

Uma empresa, apresentava no final do exercício, uma dotação de 5.000 € para o fundo de pensões dos seus colaboradores.

Sabe-se que a empresa registou custos com pessoal no montante de 25.000 €

Nos termos do artº 40, nº 2, CIRC

- só são considerados custos fiscais os encargos com contribuições para o fundo de pensões
- Até 3.750 € ($25.000 \times 15\%$)
- Pelo que o excesso de 1.250 € ($5.000 - 3.750$)
- Deverá ser acrescido ao Lucro Tributável no Q 07, da Modelo 22

15.2 Donativos (EBF)

(O limite é ao montante)

Donativos para fins sociais

Aceite Fiscal Limite: 8‰ Volume de Negócios	Majoração	130%	Social
		140%	Infância, 3ª idade, ...

Donativos para fins culturais, ambientais, científicos ou tecnológicos, desportivos e educacionais

Aceite Fiscal Limite: 6‰ Volume de Negócios	Majoração	120%	Cultural, ambiental ...
		130%	Contratos Plurianuais

O limite de 6‰ não se aplica se superior interesse nacional

Mecenato para a sociedade de informação

Donativos de equipamento informático, programas de computadores, formação e consultoria na área da informática concedidos a certas entidades

Aceite Fiscal Limite: 8‰ Volume de Negócios	Majoração	130%	Contratos Plurianuais
		140%	

Donativos a organismos associativos

Aceite Fiscal Limite: 1‰ Volume de Negócios	Associações comerciais, industriais e agrícolas	Não há Majoração	

Mecenato familiar

Aceite Fiscal Limite: 8‰ Volume de Negócios	Donativos a entidades (Estado e sociais), para apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco, apoio a mães solteiras, ...	Majoração: 150%	

As entidades beneficiárias têm de obter o reconhecimento por despacho do Ministério das Finanças e da tutela

Não estão sujeitos a reconhecimento os donativos concedidos às seguintes pessoas colectivas:

- Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados
- Associações de municípios e de freguesias
- Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial em pelo menos 50%
- Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial
- Outras entidades dotadas de estatuto de utilidade pública às quais tenha sido reconhecida a isenção de IRC, nos termos do artº 10, CIRC

Exemplo

Donativo - fins sociais

A empresa D, SA, teve em 2007, um Volume de Vendas de 150.000 €.

Descrição		Caso 1	Caso 2	Caso 3
1	Valor do donativo	1.000	1.200	1.400
2	Limite (donativo até: $8\% \times 150.000$)	1.200	1.200	1.200
3=2-1	Excesso (acresce Q07)	0	0	200
4=1×30%	Majoração (Donativo × 30%) (abate Q07)	300	360	360
5=1-3+4	Custo fiscal efectivo	1.300	1.560	1.560

15.3 Quotizações a favor de associações empresariais (art. 41)

Majoração de 150%

Limite: 2% do Volume de Vendas ou dos Serviços Prestados no exercício (**limite à majoração e não ao montante**)

Exemplo

A empresa D, SA, tem em 2008, um Volume de Vendas de 150.000 €

Descrição		Caso 1	Caso 2	Caso 3
1	Valor da Quotização	200	250	500
2	Limite (Quotização até: $2\% \times 150.000$)	300	300	300
3	Excesso (não aceite: acresce Q07)	0	0	0
4	Majoração (Quotização × 50%) (abate Q07)	100	50	0
5	Custo fiscal efectivo	300	300	500

15.4 Incentivos Fiscais à criação de emprego para jovens

Artº 19, Estatuto dos Benefícios Fiscais

Permite que (para efeitos de IRC):

- ❖ Os encargos com a criação líquida de postos de trabalho
- ❖ Para trabalhadores admitidos por contrato sem termo
- ❖ E com idade não superior a 30 anos
- ❖ Sejam levados a custos em valor correspondente a 150%
- ❖ A majoração terá lugar durante um período de 5 anos a contar da vigência do contrato de trabalho (ano de admissão + 4)
- ❖ Por criação líquida de postos de trabalho, entende-se a diferença positiva entre o número de contratações efectuadas e o número de saídas num exercício, fazendo-se essa aferição no final de cada exercício, apenas entrando neste cômputo os trabalhadores com idade não superior a 30 anos e com contratos sem termo

Nota:

- ❖ o montante do benefício corresponde a 50% do total anual dos encargos suportados
- ❖ apenas sendo de considerar, para o efeito, o montante máximo de encargos mensais majorado em 50%, por posto de trabalho, não superior a 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado = $(426 \times 14) = 5.964$ para 2008

Exemplo

Encargos anuais: 14.000 €

Cálculo do benefício em 2008

Criação de posto de trabalho em 2008

➤ $14.000 \times 50\% = 7.000 \text{ €}$ (1)

Criação de posto de trabalho em 2008

➤ $14.000 \times 50\% = 7.000 > 5.964,00 \text{ €}$ (1)

(1) Valores a incluir no campo 234 do Q. 07 e no campo F155 do Q. 04 do Anexo F à declaração anual de informação contabilística e fiscal

16. Pagamentos por Conta e Retenções na Fonte

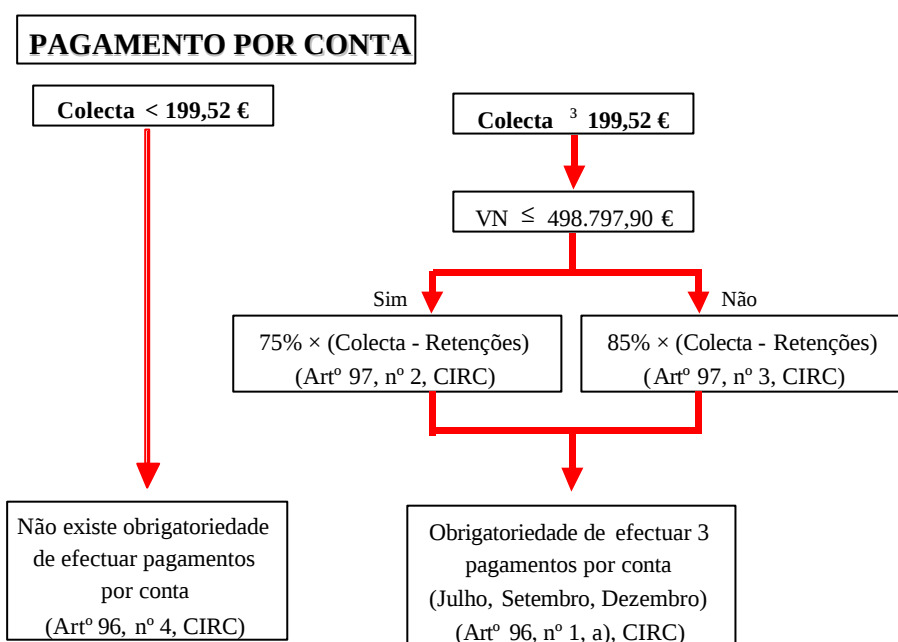
16.1 Pagamentos por Conta

Regras, cálculo e limitações dos pagamentos por conta

Artº 96, CIRC

Entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

Entidades não residentes com estabelecimento estável em território português



VN, Colecta e retenções do ano anterior

Reembolsável

Cálculo dos pagamentos por conta

Artº 97, CIRC

Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado relativamente ao exercício imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos, líquido da dedução relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso

$$\text{Pagamento por conta} = \frac{85\% \text{ ou } 75\% \times (\text{Colecta} - \text{Retenções na fonte})}{3}$$

Três montantes iguais, arredondados, por excesso, para Euros

Dispensa de efectuar pagamentos por conta:

- ❖ Imposto do exercício de referência para o respectivo cálculo for inferior a 199,52 €

Se os pagamentos não forem efectuados nos prazos mencionados, começam a correr imediatamente juros compensatórios, contados até ao termo do prazo:

- ❖ Para apresentação da declaração
- ❖ Ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior
- ❖ Ou, em caso de mero atraso, até à data da entrega por conta, devendo, neste caso, ser pagos simultaneamente

Limitações aos pagamentos por conta

Artº 99, CIRC

Com base nos elementos disponíveis pode o sujeito passivo deixar de efectuar novo pagamento por conta

- ❖ Se o montante do pagamento por conta já efectuado for = ao imposto que será devido com base na matéria colectável do exercício
- ❖ Se a entrega por conta a efectuar for superior à diferença entre o imposto total que o contribuinte julgar devido e as entregas já efectuadas, pode aquele limitar o pagamento a essa diferença

Deve remeter à direcção de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável onde estiver centralizada a contabilidade

- ❖ Declaração de limitação de pagamento por conta, de modelo oficial, até ao termo do prazo para o respectivo pagamento

Consequência da suspensão da entrega dos Pagamentos por Conta

Verificando-se que, em consequência da suspensão da entrega por conta, deixou de pagar-se uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue

- ❖ Há lugar a juros compensatórios desde o termo do prazo em que cada entrega deveria ter sido efectuada até ao termo do prazo para apresentação da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior

Exemplo

Ano 2008

Cálculo do pagamento por conta, com base no Q10 da modelo 22 de 2007:

- Volume de negócios = 500.000 €
- Colecta = 6.800 €
- Retenções na fonte = 450 €

$$\text{Pagamento por conta} = \frac{85\% \times (6.800 - 450)}{3} = 1.799,17 \Rightarrow \mathbf{1.800 \text{ €}}$$

Exemplo

Ano 2008

Cálculo do pagamento por conta, com base no Q10 da modelo 22 de 2007:

- Volume de negócios = 400.000 €
- Colecta = 6.800 €
- Retenções na fonte = 450 €

$$\text{Pagamento por conta} = \frac{75\% \times (6.800 - 450)}{3} = 1.587,50 \Rightarrow \mathbf{1.588 \text{ €}}$$

16.2 Pagamento Especial por Conta

Regime Geral

DL 44/1998, de 3 de Março

Artº 83, 87 e 98, CIRC

Combate práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos geradoras de graves distorções dos princípios da equidade e da justiça tributária

Não se aplica ao regime simplificado

Não obrigação ao PEC no exercício do início de actividade e no seguinte

Pagamento:

- ❖ Durante o mês de Março
- ❖ Ou, em 2 prestações, durante os meses de Março e Outubro

Dedução à colecta

- ❖ Se insuficiente, até ao 4º exercício seguinte
- ❖ Excepto se cessação
 - No próprio exercício
 - Ou, até ao 3º exercício seguinte ao do pagamento
 - Pode pedir o reembolso mediante requerimento apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade

Pagamento dedutível, não reembolsável

Cálculo

Montante do pagamento especial por conta:

$1\% \times \text{VN (ano anterior)}$ $\text{se } > 1.250 \ (1\% \times \text{VN} - 1.250) \times 20\% + 1.250\text{€}$	-	Pagamentos por conta efectuados no ano anterior
---	---	--

- Limite mínimo de 1.250 €
- Limite máximo de 70.000 €

Exemplo

Cálculo do pagamento especial por conta de 2008

Hipótese 1

- ❖ $VN(2007) = 100.000$
- ❖ $PC(2007) = 1.000$
- ❖ $PEC(2008)$:
 - $1\% \times 100.000 = 1.000 (<1.250)$
 - $PEC = 1.250 - 1.000 = 250$

Hipótese 2

- ❖ $VN(2007) = 300.000$
- ❖ $PC(2007) = 1.000$
- ❖ $PEC(2008)$:
 - $1\% \times 300.000 = 3.000 (>1.250)$
 - $(1\% \times 300.000 - 1.250) \times 20\% + 1.250 = 1.600 \text{ €}$
 - $PEC = 1.600 - 1.000 = 600$

Hipótese 3

- ❖ $VN(2007) = 10.000.000$
- ❖ $PC(2007) = 10.000$
- ❖ $PEC(2008)$:
 - $1\% \times 10.000.000 = 100.000 (>1.250)$
 - $(1\% \times 10.000.000 - 1.250) \times 20\% + 1.250 = 21.000 \text{ €}$
 - $PEC = 21.000 - 10.000 = 11.000$

Dispensados de efectuar o PEC:

- ❖ SP totalmente isentos de IRC nos termos dos artºs 9 e 10, CIRC e do Estatuto Fiscal Cooperativo
- ❖ SP que se encontrem com Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, a partir da data de instauração desse processo

As organizações de produtores e agrupamentos de produtores do sector agrícola que tenham sido reconhecidos ao abrigo de regulamentos comunitários:

- ❖ os proveitos das actividades para as quais foi concedido o reconhecimento são excluídos da aplicação do PEC

Quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades

- ❖ O PEC é devido por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, por força do artº 98, nº 1, CIRC
- ❖ Cabendo à sociedade dominante a determinação do valor global do PEC, deduzindo o montante dos pagamentos por conta respectivos, e proceder à sua entrega

16.3 Retenções na Fonte

Para os residentes e não residentes com estabelecimento estável em Portugal, as retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta

RENDIMENTOS	TAXAS DE RETENÇÃO DE IRC	
	RESIDENTES	NÃO RESIDENTES
Propriedade intelectual ou industrial e prestação de informações (Know-How)	15 %	15 %
Uso ou concessão de equipamento industrial, agrícola ou científico	15 %	15 %
Ações nominativas ou ao portador (dividendos)	20 %	20 %
Lucros e adiantamentos por conta de lucros	20 %	20 %
Juros de depósitos à ordem ou a prazo	20 %	20 %
Títulos de dívida	20 %	20 %
Operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos c/ garantia de preço ou de outras operações similares ou afins	20 %	20 %
Swaps cambiais, de taxa de juro e divisas e outros	20 %	20 %
Resgate de seguros de vida (diferença entre o montante recebido e os prémios pagos)	20 %	20 %
Outros rendimentos de capitais	15 %	20 %
Remunerações dos membros dos órgãos estatutários	20 %	25 %
Rendimentos prediais	15 %	15 %
Prémios de rifas, totoloto, jogo de loto e sorteios ou concursos	35 %	35 %
Prémios de lotarias, apostas mútuas desportivas e bingo	25 %	35 %
Rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportivas	-	25 %
Comissões pela celebração de qualquer contrato e rendimentos de prestações de serviços	-	15 %