



Revista e atualizada em março de 2014 pelo Docente de Fiscalidade do Rendimento, tendo por base uma apresentação elaborada pelo Docente de Fiscalidade da ESTGV, Dr. Carlos Lázaro

FISCALIDADE DO RENDIMENTO | 2013/14 | IRC

Docente: Paulo Marques

Revisão de conceitos e introdução ao IRC

Periodização do Lucro Tributável (art.º 18, CIRC)

Rendimentos e Ganhos (art.º 20, CIRC)

Gastos e Perdas (art.º 23, CIRC)

**Encargos não dedutíveis
para efeitos fiscais (art.º 23-A, CIRC)**

Tributações autónomas (art.º 88, CIRC)

Diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade

Objectivos

Contabilidade

Proporcionar informação útil para a tomada de decisões,
por partes dos seus utentes

Fiscalidade

Obtenção de receitas para fazer face à despesa pública

Redistribuição da riqueza

A Fiscalidade

Receitas públicas

Incertas

→ **Voluntárias**

→ **Coactivas**

Despesas públicas

Certas

→ Via negocial - Privatizações - Vendas

→ Impostos - Taxas - Multas - Coimas

Decisões Empresariais

Implicações Fiscais

A Fiscalidade condiciona:

Decisões de Financiamento
Decisões de Investimento

Estrutura Fiscal → Peso relativo de cada um dos impostos

Depende de:

- Nível de desenvolvimento do País
- Factores históricos, culturais, sociais e políticos

Classificação Económica dos Impostos

		IRS	IRC
Rendimento	(IRS IRC)	28,4 ≈	13,4% ↓
Consumo	(IVA IEC)		
Património	(IMI IMT)	39,9% ↑	11,4% =

► 5

O IRC e a estrutura fiscal portuguesa

(Milhões de euros)

Designação	Execução orçamental			OE 2012	Variação homóloga em 2012/2011		Grau de execução em 2012
	2010	2011	2012		Valor	%	
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)	8 936,7	9 831,0	9 085,5	9 539,9	-745,5	-7,6	95,2
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)	4 591,6	5 167,6	4 280,5	4 859,1	-887,1	-17,2	88,1
Imposto sobre as sucessões e doações	2,0	0,0	0,0	3,4	0,0	-	0,0
Imposto do uso, porte e detenção de armas	3,6	3,6	6,7	5,1	3,1	86,1	131,4
Impostos abolidos	-0,1	-0,6	0,0	-	0,6	na	na
Impostos diretos diversos	35,4	45,3	260,9	41,5	215,6	475,9	628,7
TOTAL	13 569,2	15 046,9	13 633,6	14 449,0	-1 413,3	-9,4	94,4

Fonte: DGO

Receita do IRC: 13,36% do total dos impostos arrecadados em 2012

(15,04% em 2011 e 14,22% em 2010)

(Milhões de euros)

Designação				Variação homóloga 2012 vs 2011	
	2010	2011	2012	Valor	%
Receitas correntes:	35.194,4	37.828,9	35.540,7	-2.288,2	-6,0
Impostos diretos	13.569,2	15.046,9	13.633,6	-1.413,3	-9,4
Impostos indiretos	18.720,5	19.312,3	18.407,0	-905,3	-4,7

Administração Tributária Portuguesa

Desde 01/01/2012

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)

Passou a administrar os impostos, os direitos aduaneiros e os demais tributos em Portugal, bem como a exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional

Nível de Fiscalidade = $\frac{\text{Receitas Fiscais}}{\text{PIB}}$

Fonte: OCDE
Dados de 2011

Portugal	Média OCDE	Dinamarca	Espanha Grécia	EUA	México
35,8 %	33,8 %	48,1 %	31,6 % 31,2 %	25,1 %	18,8 %

► 7

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, Selo,)
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)
.....

► 8

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 Adm. 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

Constituição da República Portuguesa

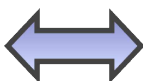
Artigo 104º - (Impostos)

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar
2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real
3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos
4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo

Interesses Empresariais

Maximizar os Resultados:

- Aumentar os Rendimentos
- Diminuir os Gastos



Minimizar os Impostos:

- Diminuir os Rendimentos
- Aumentar os Gastos

Objectivos da Empresa:

- Gerar o máximo de lucros
- Pagar o mínimo de impostos

Como conciliar estes 2 objectivos ?

- Aproveitar os Benefícios e Incentivos Fiscais
- Optar pelos melhores regimes de tributação
- Conciliar os gastos contabilísticos com os gastos fiscais

Sem comprometer os Princípios Contabilísticos e a imagem verdadeira da Empresa

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

- Imposto sobre o Rendimento
- Directo
- Real
- Periódico
- Estadual
- Proporcional

Código do IRC

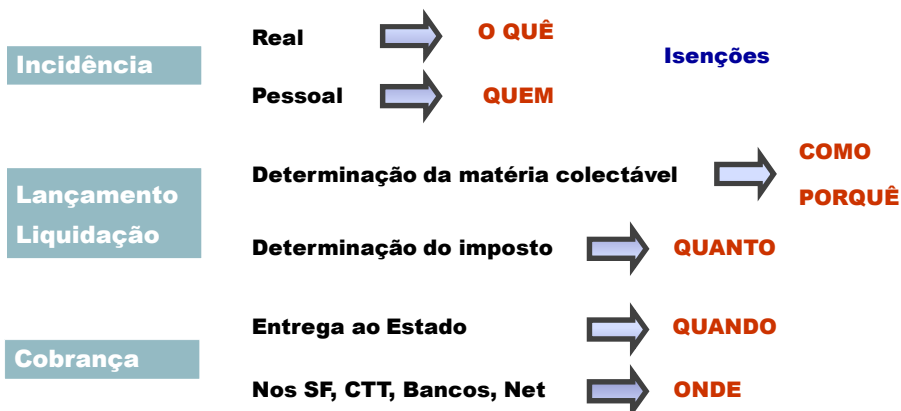
• Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro

• Última republicação: Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro

- C** • I Incidência – Artigos 1.º a 8.º
- A** • II Isenções – Artigos 9.º a 14.º
- P** • III Determinação da matéria colectável – Artigos 15.º a 86.º-B
- Í** • IV Taxas – Artigos 87.º a 88.º
- T** • V Liquidação – Artigos 89.º a 103.º
- U** • VI Pagamento – Artigos 104.º a 116.º
- L** • VII Obrigações acessórias e fiscalização – Artigos 117.º a 136.º
- O** • VIII Garantias dos contribuintes – Artigos 137.º a 139.º
- S** • IX Disposições finais – Artigos 140.º a 142.º

► 13

Fases do Imposto

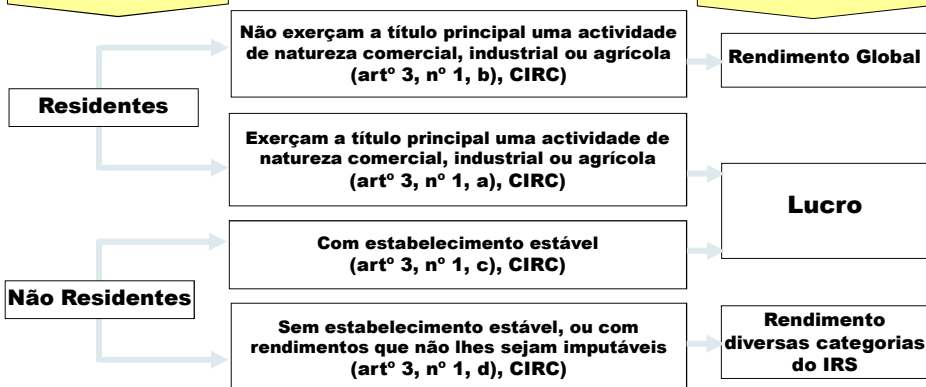


► 14

Modelo de Tributação

Sujeitos Passivos

Base do Imposto



► 15

Sujeitos Passivos

Natureza da obrigação

Âmbito da sujeição

Residentes

Obrigação pessoal ou ilimitada

Todos os rendimentos incluindo os obtidos fora do território nacional *

Não residentes

Obrigação real ou limitada

Apenas os rendimentos obtidos em território nacional

*** Artigo 54.º-A** - Lucros e prejuízos de estabelecimento estável situado fora do território português
O sujeito passivo com sede ou direcção efetiva em território português pode optar pela não concorrência para a determinação do seu lucro tributável dos lucros e dos prejuízos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português, desde que se verifiquem cumulativamente os requisitos enumerados.

Métodos da Determinação da Matéria Colectável (artº 16, CIRC)

Declaração do contribuinte
(nº 1) ► **REGRA**

Pelos Serviços da AT
(nº 2)

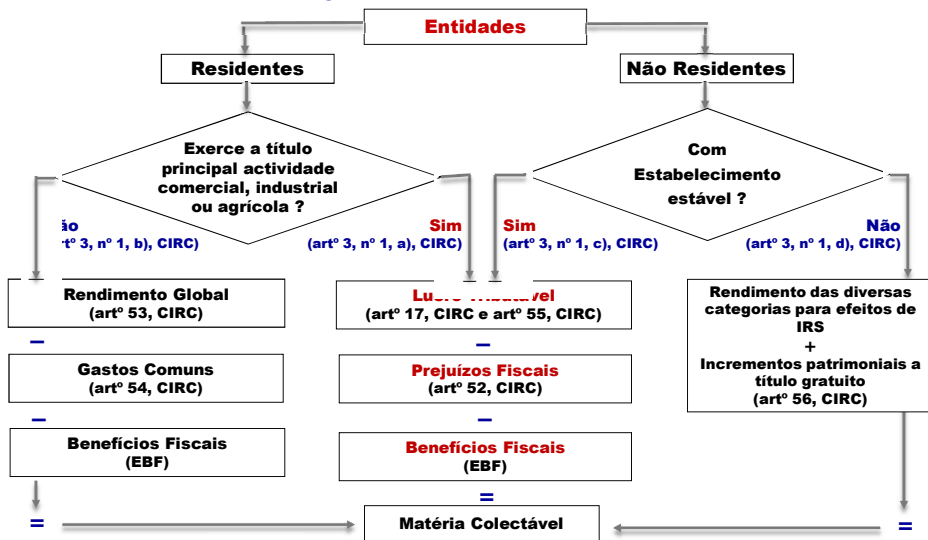
Métodos indirectos

na sua falta
excepcionalmente

Regras	Métodos
Geral	Com base na Declaração de Rendimentos
Supletiva	Pela AT (na falta da Declaração) até final de Novembro de N+1
Excepcional	Por Métodos Indirectos (artº 87 a 89, LGT)

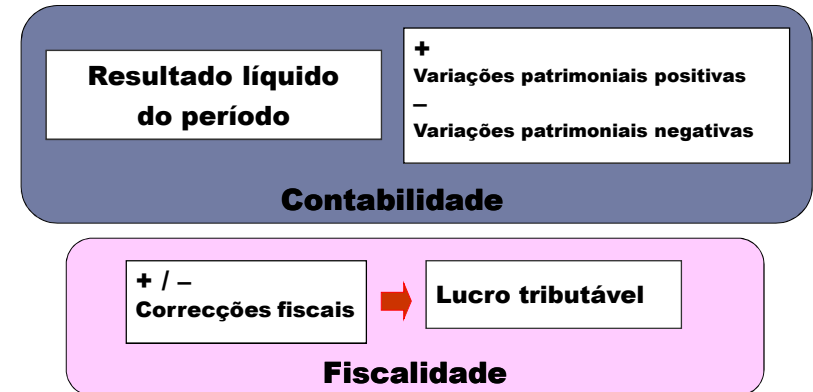
► 16

Determinação da Matéria Colectável (artº 15, CIRC)



► 17

Sujeitos Passivos residentes, que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou **não residentes**, com estabelecimento estável

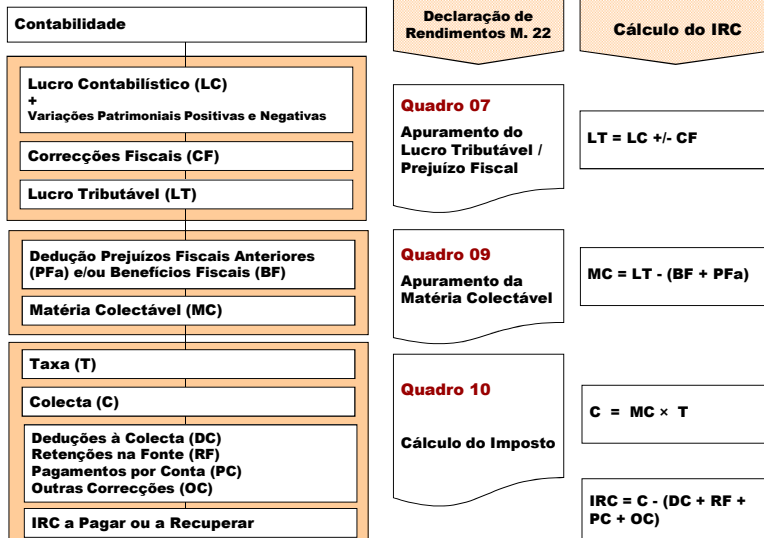


► 18

Mecânica do imposto

Determinação da Matéria Colectável
(Regime Geral)

Liquidação

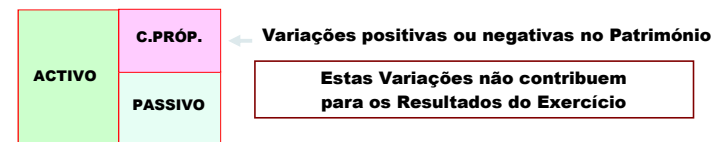


► 19

Mecânica do imposto (Regime Geral)

Conciliação dos Gastos Contabilísticos com os Fiscais

Variações no Capital Próprio das Empresas



Diferentes normas contabilísticas e fiscais: geram resultados diferentes

Contabilidade → Resultado contabilístico

Fiscalidade → Resultado fiscal

► 20

Taxas genéricas do IRC

Artº 87º

Residentes

Exercendo a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola – **regime geral**

23%

Para os primeiros 15.000 de MC dos SP que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial, qualificados como pequena ou média empresa, nos termos previstos no anexo ao DL n.º 372/2007

17%

Não exercendo a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

21,5%

Não residentes

Sem estabelecimento estável (com excepções)

25%

► 21

Taxas genéricas do IRC

Artº 87º

Artigo 2.º

Efectivos e limiares financeiros que definem as categorias de empresas

1 — A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

2 — Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.

3 — Na categoria das PME, uma micro empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

► 22

Taxas reduzidas do IRC

Benefícios fiscais à interioridade (artº 43, EBF)

Desde 2008: **15%**
(10% - 5 anos) ***

REVOGADO
OE 2012

*** Aplica-se até completar períodos de 5 anos iniciados até 2011

Região Autónoma da Madeira (Decreto Legislativo Regional 20/2011/M, de 26 de Dezembro)

23%

Entidades Licenciadas na Zona Franca da Madeira - 2012 (artº 33, EBF)

4%

Região Autónoma dos Açores (Decreto Legislativo Regional 2/99/A) (70%)

16,1%

► 23

Diferenças entre valores contabilísticos e fiscais

Diferenças permanentes

Gastos e rendimentos diferentes na contabilidade e na fiscalidade, sem consequências futuras (por exemplo: multas, mais-valias)

Diferenças temporárias tributáveis

Gastos e rendimentos diferentes, tributáveis no futuro:

- geram pagamentos de IRC no futuro (passivo por imposto diferido)
- (exemplo: quotas perdidas nas depreciações)

Diferenças temporárias dedutíveis

Gastos e Rendimentos diferentes, dedutíveis no futuro:

- geram deduções de IRC no futuro (activo por imposto diferido)
- (exemplo: provisões não dedutíveis ou excessivas, reporte de prejuízos fiscais)

► 24

Regime contabilístico do acréscimo (periodização económica)



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

Correcção de anos anteriores

	Resultados transitados	Correcção anos anteriores
	D/ 56... Correcção de gastos C/ 56... Correcção de rendimentos	D/ 6881 Correcção de gastos C/ 7881 Correcção de rendimentos
Regularizações	Excepcionais	Excepcionais
Valor	Grande significado	Insignificantes
Exercício económico	Próprio exercício ou anteriores	Só exercícios anteriores
Frequência	Não frequentes	Não depende da frequência
Materialidade	Material	Não material
Erros	Fundamentais	Não fundamentais

Periodização do Lucro Tributável

Artº 18º

Fiscalidade: correcções relativas a exercícios anteriores



Q07

Acresce

Correcções relativas a períodos de tributação anteriores

710

Periodização do Lucro Tributável

Artº 18º

Correcções de exercícios anteriores



- as correcções de gastos ou rendimentos de exercícios anteriores deverão ser efectuadas nas contas 6881 ou 7881



- se materialmente relevantes que ponham em causa a credibilidade das demonstrações financeiras, deve ser utilizada a conta 56...



- se as correcções originarem imposto adicional a entregar ao Estado, há lugar a Mod. 22 de substituição relativamente ao exercício anterior em causa, pagando o imposto em falta (artº 122, nº 1, CIRC)



- se resultar imposto inferior ou prejuízo fiscal superior (a favor do contribuinte) pode ser entregue Mod. 22 de substituição, no prazo de 1 ano após o termo do prazo legal (artº 122, nº 2, CIRC)

Rendimentos fiscalmente tributáveis

Artº 20º

Consideram-se rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória



- Os relativos a vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens;
- Rendimentos de imóveis;
- De natureza financeira, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- Rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos;
- Prestações de serviços de carácter científico ou técnico;
- Ganhos por aumento de justo valor em instrumentos financeiros;
- Ganhos por aumento de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- mais-valias realizadas;
- Indemnizações auferidas, seja a que título for;
- Subsídios à exploração.



Gastos fiscalmente dedutíveis

Artº 23º

Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.



- Em 2014 é abandonado o conceito de gastos que “comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”
- Objetivo: clarificar o conceito de gasto fiscalmente dedutíveis e diminuir os conflitos fiscais
- O conceitos de indispensabilidade era muito debatido e dele resultava um notório grau de incerteza para os SP quanto à dedutibilidade de certos gastos, bem como um significativo volume de litigância fiscal
- A doutrina e a jurisprudência têm desenvolvido um significativo esforço no sentido de produzir uma melhor interpretação do conceito

▶ 29



Gastos fiscalmente dedutíveis

Artº 23º



- Na doutrina “é hoje bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interessa da empresa, na prossecução das respetivas atividades. Tem-se afastado a interpretação do conceito de indispensabilidade como significando uma necessária ligação causal entre gastos e rendimentos.”
Relatório da comissão de reforma do IRC, p. 128
- Foi proposta uma “evolução normativa quanto ao princípio geral da aceitação dos gastos”, procurando acolher o entendimento da doutrina e da jurisprudência
- O art.º 23.º passou a consagrar a dedutibilidade dos gastos **DESDE QUE RELACIONADOS COM A ATIVIDADE do SP**, por este incorridos ou suportados, como **PRINCÍPIO GERAL PARA A DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL**

▶ 30



Gastos fiscalmente dedutíveis

Artº 23º

Consideram-se dedutíveis, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

- Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;
- Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social,

▶ 31



Gastos fiscalmente dedutíveis

Artº 23º

bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;

- Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento
- De natureza fiscal e parafiscal;
- Depreciações e amortizações;
- Perdas por imparidade;
- Provisões;
- Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;
- Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- Menos-valias realizadas;
- Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

▶ 32



Gastos fiscalmente dedutíveis

Artº 23º

NECESSÁRIA PROVA DOCUMENTAL

Os gastos dedutíveis devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito

No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo deve conter, pelo menos, os seguintes elementos **(MESMO QUE ADQUIRIDOS A NÃO SP)**:

- Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;
- Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;



Gastos fiscalmente dedutíveis

Artº 23º

NECESSÁRIA PROVA DOCUMENTAL

- Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;
- Valor da contraprestação, designadamente o preço;
- Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços deve obrigatoriamente assumir essa forma [**ser uma fatura !**].

UNIFORMIZAÇÃO CIVA – CIRC !



Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 45º, CIRC ► ► ► ► ► Artº 23º-A, CIRC

N.º 1, a) ► ► ► Estimativa de IRC e tributações autónomas



- IRC e outros impostos incidentes sobre os lucros (C.724 Q 07)
- inclui o IRC autoliquidado, tributações autónomas e derramas ...



- se estimativa efectuada no ano anterior se mostrar insuficiente, a diferença (conta 6885) deverá ser acrescida no C.724



- se estimativa efectuada no ano anterior for excessiva, a diferença (conta 7882) deverá ser abatida no C.765

Q07 **Acresce** IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros [artº 23º-A, nº 1, al. a)] **724**

Q07 **Abate** Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos **765**



Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Campo 701	Resultado líquido do período	7.700	10.000
Campo 724	Estimativa IRC (23%)	2.300	0
Campo 778	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 **(MAS a NCRF 25 OBRIGA A CONTABILIZAR!)**

No ano N, X, Lda. contabilizou a estimativa do IRC de 2.300 €

- D/8121: 2.300
- C/241: 2.300

Se o IRC estiver bem estimado, quando paga a autoliquidação em Maio de N+1, com a entrega da Declaração Mod. 22 de N, contabiliza:

- D/241: 2.300
- C/12: 2.300

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Qual o lançamento contabilístico e o montante a acrescentar no Q07 da M22 de N+1:

● **Hipótese 1:** o IRC devido foi de 3.100 € (estimativa insuficiente)

■ D/ 6885: 800

■ C/ 241: 800

Campo 724 Q07: + 800 (Mod. 22 de N+1)

● **Hipótese 2:** o IRC devido foi de 2.000 € (excesso de estimativa)

■ D/ 241: 300

■ C/ 7882: 300

Campo 765 Q07: - 300 (Mod. 22 de N+1)

► 37

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, b)

As despesas não documentadas.

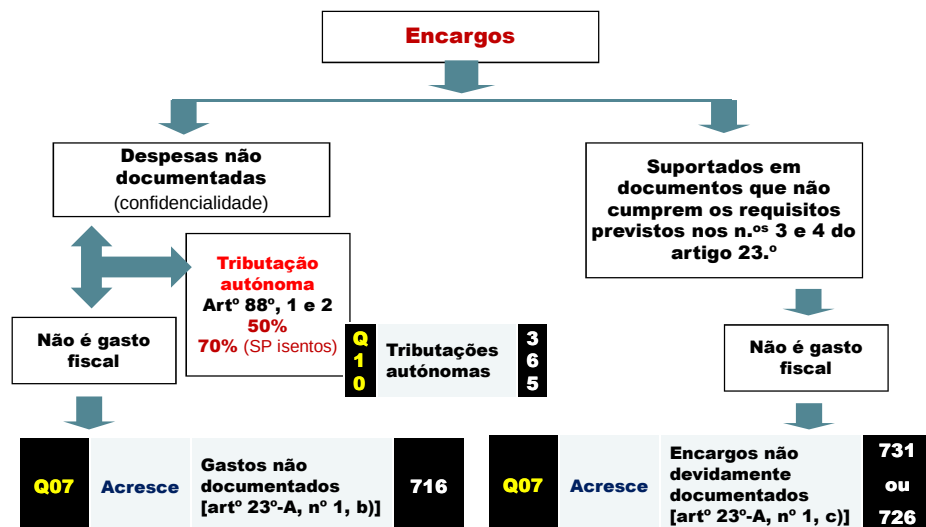
N.º 1, c)

Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º.

► 38

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A



► 39

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo com despesas não documentadas

Uma empresa apresenta um RAI de 100.000 €, no exercício N

Nos gastos tem despesas não documentadas no valor de 1.000 €

Supondo que não existem quaisquer outras correcções fiscais e que não foi fixada qualquer derrama no ano N

Qual o Lucro Tributável relativamente a N ? Qual o IRC a pagar relativamente a N ?

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (artº 23º-A, nº 1, b), CIRC)

● não documentados: Acresce Q 07 (Conta 6888 - Despesas confidenciais)

Taxas de tributação autónoma (Artº 88º, nº 1, CIRC)

● 50% dessas despesas: Adiciona-se ao IRC no Q 10

1	RAI = Resultado Líquido + IRC Estimado	100.000
2	Correcção (Q 07) Despesas não documentadas	+ 1.000
3 = 1 + 2	Lucro Tributável = Matéria Colectável	101.000
4 = 3 x Taxas	Colecta de IRC = IRC Liquidado (23%)	23.230
5 = 2 x 50%	Despesas não documentadas (tributação autónoma de 50%)	+ 500
6 = 4 + 5	Total a pagar	23.730

Por cada 1.000 € de despesas não documentadas, a empresa pagará 730 € de IRC:

● acrescentando ao RLE as despesas não documentadas, os 1.000 € são tributados à taxa de IRC de 23%: 230 € (Q07)

● objecto de tributação autónoma, incidindo 50% sobre essas despesas, soma ao IRC liquidado: 500 € (Q10)

► 40

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, d)

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.

Disposição introduzida em 2014.

Motivará criação de nova linha no Q07. Para já, utilizar:

Q07	Acresce	...	752
------------	---------	-----	------------

► 41

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, e)

Multas, coimas, juros compensatórios e juros de mora (2014) (C.728 Q07)



- e demais encargos pela prática de infracções de qualquer natureza
- que não tenham origem contratual
- bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade (2014)

Exemplo

■ D/ 6888: 3.200

■ C/ 12: 3.200

Não é gasto fiscal

Acresce Q07 – Campo 728 – Mod. 22: 3.200 €

Q07	Acresce	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [artº 23º-A, n.º 1, alínea e)]	728
------------	---------	--	------------

► 42

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, f)

Os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar.

Exemplos

- Imposto do Selo (sobre letras, no sacador, ou sobre contratos de arrendamento, no inquilino)
- IVA não excluído de dedução (ou da recuperação), se qualquer motivo impedir a sua dedução (ou não for solicitado o reembolso ao país onde foi suportado)

Q07	Acresce	impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1, al. f)]	727
------------	---------	---	------------

► 43

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, g)

Indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável.

Q07	Acresce	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]	729
------------	---------	--	------------

N.º 1, h)

Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário.

► 44

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Ajudas de custo e deslocação em automóvel próprio

Não são dedutíveis para efeitos fiscais: (artº 23º-A, nº 1, h), CIRC)

- Trabalhador (inclui MOS) ao serviço da entidade patronal
- não facturadas a clientes
- escrituradas a qualquer título

- se a entidade patronal não possuir, por cada pagamento efectuado, um mapa de controlo das deslocações, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo

Q07 Acresce Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [artº 23º-A, nº 1, al. h)]

730

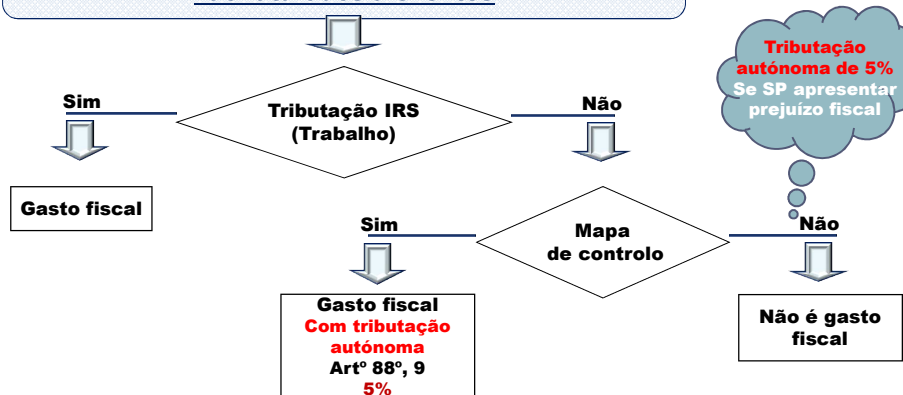
Excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário

► 45

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Ajudas de custo e deslocação em automóvel próprio não facturadas a clientes



Q10 Tributações autónomas

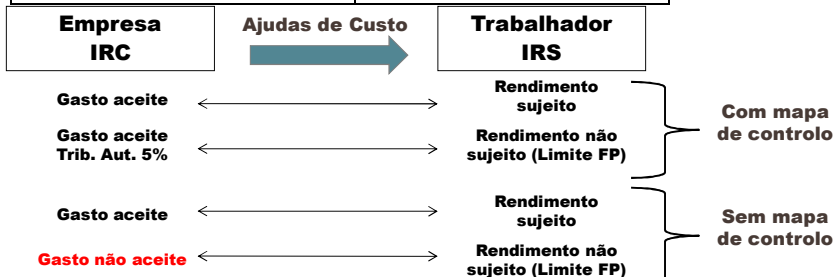
365

► 46

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Montantes da Função Pública	Ano 2014
	DL n.º 137/2010, de 28/12
Automóvel próprio	0,36 € / Km
Ajudas de custo: Portugal	50,20 €/dia (69,19 € se MOS)
Ajudas de custo: Estrangeiro	89,35 €/dia (100,24 € se MOS)
Subsídio de refeição	4,27 € (6,83 € se em vales)



Sujeito a tributação autónoma se suportado por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam

► 47

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo (Ajudas de custo e deslocação em automóvel próprio)

X, Lda. pagou ao empregado J..., em 2014, ajudas de custo e Kms, por deslocações em automóvel próprio, ao serviço da empresa, não facturadas a clientes:

- 10 dias a 100% → 75 € / dia
- Subsídio de refeição → 7,50 € / dia
- 1.000 Kms → 0,50 € / Km

Determine o gasto fiscal da empresa X, Lda., relativamente a estes gastos em 2014

O trabalhador beneficiou da não tributação em IRS (limites da Função Pública)

Existe Mapa de Controlo e Recibos assinados pelo trabalhador

► 48

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo (Ajudas de custo e deslocação em automóvel próprio)

Determinação dos valores pagos ao trabalhador:

$$10 \times 75 - 10 \times 7,5 = 750 - 75 = 675 \text{ €}$$

$$1.000 \times 0,50 = 500 \text{ €}$$

$$\text{TOTAL} = 675 + 500 = 1.175 \text{ €}$$

Determinação dos valores **não sujeitos** em IRS:

$$10 \times 50,20 - 10 \times 4,27 = 502,0 - 42,7 = 459,3 \text{ €}$$

$$1.000 \times 0,36 = 360 \text{ €}$$

$$\text{TOTAL} = 459,3 + 360 = 819,3 \text{ €}$$

Parte sujeita a IRS: $1.175 - 819,3 = 355,7 \text{ €}$ (sujeita a retenção na fonte)

Fiscalidade:

- A totalidade do gasto é gasto fiscal e suporta tributação autónoma sobre parte não sujeita a IRS (artº 88º, nº 9, CIRC): $819,3 \times 5\% = 40,97 \text{ €}$

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, i)

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.

Não se aplica:

- Se afetas à exploração do serviço público de transportes
- Se destinadas a ser alugadas no exercício da atividade normal do SP

Tributação autónoma entre 10% e 45% (artº 88º, nº 3, 5, 6 e 14 CIRC)

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

Taxas de tributação autónoma

Artº 88º

Artº 34, nº 1, e), CIRC | ► Portaria n.º 467/2010, de 07/07

Aplicável a **VIATURAS LIGEIRAS DE PASSAGEIROS OU MISTAS**

Viaturas (Custo de aquisição ou valor de reavaliação)	Data de aquisição			
	Até 31-12-2009	Durante 2010	Durante 2011	Desde 01-01-2012
Todas	29.927,87 €	40.000,00 €		
Movidas exclusivamente a energia elétrica			45.000,00 €	50.000,00 €
Restantes viaturas ligeiras de passageiros ou mistas			30.000,00 €	25.000,00 €
Taxas de tributação autónoma (2011 a 2013)	10% Encargos efetuados ou suportados relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja ≤ limite artº 34º, nº 1, e), motos ou motociclos		20% Encargos efetuados ou suportados relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja > limite artº 34º, nº 1, e)	

Até 2010, taxa de 5% para viaturas menos poluentes e 10% para restantes.

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Circular n.º 24/91 - Regime fiscal do aluguer de longa duração

- Pressupõe existência de um plano financeiro, com decomposição da renda suportada entre amortização financeira e encargos financeiros
- Dado que os contratos de aluguer têm as mais variadas durações e podem ser celebrados em qualquer altura do ano, o valor [do gasto anual aceite] deverá, sendo caso disso, ser convertido em valores diários

A limitação aplica-se a qualquer aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

NCRF 9 - Locações

- Por força do § 10 da NCRF 9, um contrato de Aluguer de longa duração será, na maioria dos casos, classificado como locação financeira
- Implica contabilização subordinada à substância sobre a forma
 - Contabilização do valor da viatura em AFT
 - Contabilização de depreciações durante a vida útil estimada

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo

Uma sociedade celebrou, em **1 de outubro de 2013**, um contrato de aluguer sem condutor, de longa duração, relativo a uma viatura ligeira de passageiros, não movida a energia elétrica.

Valor da viatura: 45.000 €

Contabilizou substância sobre a forma e calculou depreciação económica de:

$45.000 \text{ €} \times 25\% = 11.250 \text{ €}$

Limite das depreciações aceites em 2013, para viaturas adquiridas nesse ano:

$25.000 \text{ €} \times 25\% = 6.250 \text{ €}$

Aplicação da Circular n.º 24/91: $6.250 \text{ €} / 365 \times 92 = 1.575,34 \text{ €}$

Gasto não aceite = $11.250 \text{ €} - 1.575,34 \text{ €} = 9.674,66 \text{ €}$

Q07

Acresce

Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [artº 23º-A, nº 1, al. i)]

732

► 53

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo

Em 2014

Gasto com depreciação: $45.000 \text{ €} \times 25\% = 11.250 \text{ €}$

Limite das depreciações aceites em 2014, para viaturas adquiridas em 2013:

$25.000 \text{ €} \times 25\% = 6.250 \text{ €}$

Gasto não aceite = $11.250 \text{ €} - 6.250 \text{ €} = 5.000 \text{ €}$

Taxas de tributação autónoma para 2014

São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros*, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

* Deixou de referir as "mistras", por já não existirem.

► 54

Taxas de tributação autónoma

Artº 88º

Custo de aquisição	Taxas de tributação autónoma	
	Com lucro fiscal	Com prejuízo fiscal
Inferior a 25.000 €	10%	20%
Igual ou superior a 25.000 € e inferior a 35.000 €	27,5%	37,5%
Igual ou superior a 35.000 €	35%	45%

Artigo 12.º, n.º 10, da Lei n.º 2/2014 - A redação dada pela presente lei ao n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC aplica -se aos encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos relacionados com todas as viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, **independentemente da respetiva data de aquisição ou locação.**

► 55

Taxas de tributação autónoma

Artº 88º

Artigo 88.º, n.º 6, CIRC - Não serão sujeitos a tributação autónoma os encargos relacionados com:

- a) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e
- b) Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

(Agora, todos os gastos; até 2013 só excluía as depreciações da TA.)

Cada vez mais perante a tributação "implícita" de rendimentos de pessoas singulares, que se considera inatingível de forma direta.

Agravamento com clara intenção de forçar a que os gerentes/administradores assumam a utilização da viatura a título pessoal e celebrem o acordo de imputação da viatura para efeitos de tributação da utilização na Categoria A de IRS.

► 56

Taxas de tributação autónoma

Artº 88º

Exemplo Análise do efeito da TA com base no caso estudado:

Descrição	2013	2013 (ano completo)	2014
Depreciação contabilizada	11.250 €	11.250 €	11.250 €
Depreciação fiscalmente aceite	1.575,34 €	6.250 €	6.250 €
Redução na coleta de IRC (25% + 1,5%)	417,47 €	1.656,25 € (25% + 1,5%)	1.531,25 € (23% + 1,5%)
Tributação autónoma	2.250 € (20%)	2.250 € (20%)	3.975,50 € (35%)
AGRAVAMENTO da tributação	1.832,53 €	593,75 €	2.444,25 €

► 57

Taxas de tributação autónoma

Artº 88º

Analiseemos agora as consequências em 2014, para diferentes valores de aquisição das viaturas:

Descrição	Valores de aquisição (VA)				
	24.990,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00	50.000,00
Depreciação contabilizada (DC) = VA x 25%	6.247,50	6.250,00	7.500,00	8.750,00	12.500,00
Depreciação aceite (DA) = 25.000 € x 25%	6.247,50	6.250,00	6.250,00	6.250,00	6.250,00
Redução na coleta de IRC = DA x 24,5%	1.530,64	1.531,25	1.531,25	1.531,25	1.531,25
Tributação autónoma (TA) = Taxa x DC	624,75	1.718,75	2.062,50	3.062,50	4.375,00
Poupança / AGRAVAMENTO da tributação	-905,89	187,50	531,25	1.531,25	2.843,75

E se imputar a viatura ao gerente / administrador / trabalhador?

► 58

Taxas de tributação autónoma

Artº 88º

Se imputar viatura ao Gerente	24.990,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00	50.000,00
1. Rendimento da Categoria A = VA x 0,75% x 12	2.249,10	2.250,00	2.700,00	3.150,00	4.500,00
2. Gasto com TSU adicional na empresa (23,75%)	534,16	534,38	641,25	748,13	1.068,75
3. Poupança fiscal sobre TSU = TSU x 24,5%	130,87	130,92	157,11	183,29	261,84
4. Encargo líquido adicional com TSU (2 - 3)	403,29	403,45	484,14	564,83	806,91
5. Empresa poupa (TA - 4)	221,46	1.315,30	1.578,36	2.497,67	3.568,09
Tributações no gerente (H₁)	24.990,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00	50.000,00
6. Segurança social retida = I x 11%	247,40	247,50	297,00	346,50	495,00
7. IRS no escalão máximo (48%+3,5%+2,5%) = I x 54%	1.214,51	1.215,00	1.458,00	1.701,00	2.430,00
8. Total de tributações no gerente (6 + 7)	1.461,92	1.462,50	1.755,00	2.047,50	2.925,00
SALDO (5 - 8)	-1.240,46	-147,20	-176,64	450,17	643,09
Tributações no gerente (H₂)	24.990,00	25.000,00	30.000,00	35.000,00	50.000,00
9. Segurança social retida = I x 11%	247,40	247,50	297,00	346,50	495,00
10. IRS no escalão de 45% (45%+3,5%) = I x 48,5%	1.090,81	1.091,25	1.309,50	1.527,75	2.182,50
11. Total de tributações no gerente (9 + 10)	1.338,21	1.338,75	1.606,50	1.874,25	2.677,50
SALDO (5 - 11)	-1.116,76	-23,45	-28,14	623,42	890,59

A poupança será sempre superior, porque deixa de ter TA sobre outros encargos com a viatura.

Com taxa de IRS de 37% já será favorável a imputação de viaturas com custo de 25.000 €.

► 59

Taxas de tributação autónoma

Artº 88º

Rubrica	Taxa	Observações
Despesas não documentadas (nº 1)	50%	Não é gasto fiscal
Despesas não documentadas (nº 2)	70%	SP total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola
Encargos dedutíveis relativos a despesas de representação (nº 7)	10%	Recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos...
Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado (nº 8)	35% 55%	- SP isentos ...
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e compensação por deslocações em automóvel próprio do trabalhador (nº 9)	5%	Não facturados a clientes Excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS Encargos não dedutíveis nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23º-A,º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a SP que beneficiam de isenção total ou parcial (nº 11 e 12)	23%	Deduzido do imposto retido na fonte
a) Indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual b) Bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500 € (nº 13)	35%	a) Quando se verifique a cessação de funções de gestor b) Salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período

► 60



Taxas de tributação autónoma

Artº 88º

As taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88º são elevadas em 10% quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários a elas sujeitas, **relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC**. (nº 14)

As taxas de tributação autónoma previstas nos n.ºs 7, 9, 11 e 13, bem como o disposto no número 14, não são aplicáveis aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável. (nº 15)

O disposto no artigo 88º não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio. (nº 16)

Exemplo

Uma empresa portuguesa tem um escritório, uma loja, ou um armazém em Espanha, ao qual está afeta uma viatura ligeira de passageiros. Os encargos suportados com esta viatura não estão sujeitos a tributação autónoma em PT, apesar de estarem contabilizados como gastos em Portugal.

► 61



Taxas de tributação autónoma

Artº 88º

Relembrando...

As tributações autónomas de IRC (ou de IRS) são uma tributação que incide sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC (ou de IRS, Categoria B – Contabilidade organizada) e devem ser interpretadas como um pagamento independente da existência ou não de matéria coletável.

Incidem sobre despesas consideradas duvidosas quanto à necessidade das mesmas em prol da atividade e dos rendimentos da empresa.

Incidem sobre aquelas despesas que facilmente se transpõem da esfera empresarial para a esfera pessoal dos sócios.

É através da tributação autónoma que se procura dissuadir o abuso deste tipo de despesas.

► 62



Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, j)

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

- Matricula da viatura abastecida na fatura
- Elaboração de mapas de controlo

Q07 Acresce Encargos com combustíveis [artº 23º-A, nº 1, al. j)]

733

► 63



Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, k)

Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros

- que não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes
- nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

- Esta correção já existia no CIRC
- Estava “deslocada” no artº 34º, nº 1, al. e), misturada com o tratamento das depreciações

Q07 Acresce ...

752

► 64

N.º 1, l)

Menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, exceto 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.

- Será estudado no âmbito do estudo do regime das mais-valias e menos-valias realizadas

N.º 1, m)

Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam a taxa definida por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, salvo no caso de se aplicar o regime estabelecido no artigo 63.º.

Não se aplica às situações a que seja aplicável o regime do Artigo 63.º - Preços de transferência (que inclui operações financeiras)

Portaria n.º 184/2002, de 4 de Março

Na redação dada pelo art.º 135.º da Lei n.º 55-A/2010 (OE para 2011)

● **Artigo 1.º**

(...) é fixado em 1,5% o *spread* a acrescer à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.

– Fixa o *spread* em 1,5%

● **Artigo 2.º**

Fixa aquele *spread* em 6%, para juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios a PME (como definidas no anexo ao DL n.º 372/2007, de 6 de Novembro)

Exemplo

X, Lda. fez suprimentos à empresa Y, Lda., da qual detém de 50% do capital, em 1.7.2013, no valor de 30.000 €, com remuneração à taxa de 8% ao ano

A remuneração máxima tem por limite a taxa Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida (p.ex.: 0,55%), acrescida de *spread* de 1,5% (artº 23º-A, nº 1, m), CIRC e Portaria 184/2002)

Para a empresa X, Lda. trata-se de um rendimento financeiro que concorre para a formação do lucro tributável

Para Y, Lda. os juros de suprimento são totalmente dedutíveis até àquele limite

Juros devidos no final de 2013

● dias entre 1.7.2013 a 31.12.2013: 183 dias

● juros de suprimentos = $(30.000 \times 8\% \times 183) \div 365 = 1.203,29 \text{ €}$

Rendimentos financeiros em X, Lda.

Gastos na empresa Y, Lda.

● Aceites: $[30.000 \times (0,55\% + 1,5\%) \times 183] \div 365 = 308,34 \text{ €}$

● Acresce Q07: $1.203,29 - 308,34 = 894,95 \text{ €}$

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, n)

Gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte.

N.º 1, o)

Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, 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.

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus quando, e só quando:

- a) A entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e
- b) Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação

Esta obrigação constitutiva está ligada ao carácter regular do pagamento das gratificações

D/ 631x

→ Gasto no exercício

D/ 632x

Não existindo obrigação constitutiva, a gratificação não gera gasto no exercício

Será atribuída a partir do valor de resultados transitados

- **Variação patrimonial negativa** (limites conforme artº 23º-A, nº 1, o)
- Concorre para o lucro tributável, nos termos do artº 24º, **no período de tributação em que é atribuída pela AG** (Circular nº 9/2011, DSIRC)

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Gastos relativos à participação nos lucros por **membros de órgãos sociais** 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

Artº 23º-A, nº 6

- 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

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo

- › Salário do Sócio Gerente: 1.200 € / mês
- › Remuneração media mensal = $\frac{1.200 \text{ €} \times 14}{12} = 1.400 \text{ €}$
- › Limite fiscal = $1.400 \text{ €} \times 2 = 2.800 \text{ €}$

Hipótese 1

- › Atribuída gratificação de 2.000 €
- › É totalmente aceite como gasto fiscal, porque não excede o limite de 2.800 € (Não tem qualquer correcção no Q07)

Hipótese 2

- › Atribuída gratificação de: 5.000 €
- › Valor aceite como gasto fiscal = 2.800 €
- › Valor não aceite fiscalmente: o excedente = $5.000 \text{ €} - 2.800 \text{ €} = 2.200 \text{ €}$

Por "remuneração mensal" deverá entender-se a remuneração mensal média do exercício, ou seja, o valor das retribuições totais anuais divididas por doze, por forma a imputar a cada um dos meses o total da remuneração auferida no exercício.

Circular n.º 8/2000 da DSIRC

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

(...) quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte.

Artº 23º-A, nº 5

- No caso de não se verificar aquele requisito, 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.
 - A taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do art.º 559 do Código Civil
 - Portaria n.º 291/2003, de 08 de Abril → Taxa anual dos juros legais = 4%

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo

- Ano 2013: gasto fiscal com gratificações de 2.000 € (porque se assumiu que valor ia ser pago até final do ano seguinte)
- Poupança de IRC = $2.000 \text{ €} \times 25\% = 500 \text{ €}$
- Ano 2014: verifica-se que as gratificações não foram pagas
- Na declaração de IRC de 2014, temos que incluir o IRC que poupamos em 2013 e também os juros compensatórios
- IRC do ano anterior = 500 €

Q10	IRC de exercícios anteriores	363
------------	------------------------------	------------

- Juros Compensatórios = 12 € (IRC pago um ano depois → juros = $500 \text{ €} \times 4\% = 20 \text{ €}$)

Q10	Juros Compensatórios	366
------------	----------------------	------------

► **Valores a incluir na estimativa de IRC do exercício**

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, p)

Contribuição sobre o setor bancário.

N.º 1, q)

Contribuição extraordinária sobre o setor energético.

- Criada no Orçamento do Estado para 2014

Q07

Acresce

Contribuição sobre o setor bancário [artº 23º-A, nº 1, al. p)]
Contribuição extraordinária sobre o setor energético [artº 23º-A, nº 1, al. q)]

780

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 1, r)

Importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a **pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português**, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um **regime de tributação claramente mais favorável**, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.

Anterior art.º 65.º CIRC

Ver também n.º 7 e n.º 8 do art.º 23.º-A

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo

Empresa residente em Hong Kong factura a uma empresa residente em Portugal X, Lda.

- Comissões por contactos realizados naquele país e que originam vendas para a empresa portuguesa
- Aluguer de um armazém que serve para guardar mercadoria da empresa portuguesa

Retenções na fonte e tributações autónomas ?

Localização em Portugal da intermediação, desde que a entidade devedora aqui tenha sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento (artº 4, nº 3, c), nº 6 e 7, CIRC)

A empresa portuguesa ao pagar, a empresas não residentes, comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos, é obrigada a efectuar retenção na fonte do IRC à taxa de **25%** (artº 87, nº 4, CIRC)

O aluguer do armazém para guardar as mercadorias não se encontra sujeito a retenção na fonte, pois o imóvel não se localiza em Portugal (Princípio da Atracção)

► 77

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo

Hong Kong, é considerado um “paraíso fiscal” pela Portaria n.º 150/2004, alterada pela Portaria n.º 292/2011

X, Lda. deve incluir no “dossier fiscal” (artº 130, CIRC), documentos comprovativos de que os encargos com tais operações foram efectivamente realizados e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado

Não existindo esta prova

- Gastos não dedutíveis (artº 23º-A, nº 1, r)

Q07 Acresce Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23.º-A, n.º 1, al. r)]

746

- Sujeitos a uma tributação autónoma de **35%** (artº 88, nº 8, CIRC)

► 78

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 2

Não concorrem para a formação do lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenham beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, da dedução prevista no artigo 51.º, do crédito por dupla tributação económica internacional prevista no artigo 91.º-A ou da dedução prevista no artigo 51.º-C.

Anterior n.º 4 do artº 45.º CIRC

► 79

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo

A sociedade Kapa adquiriu uma participação de 90% da sociedade Jota por 1.100.000 €, cujo capital próprio era o seguinte:

Capital social	5.000 €
Reserva legal	2.500 €
Resultados transitados	1.000.000 €
Total do Capital próprio	1.007.500 €

H₁

Mais tarde em altura em que se mantém o capital próprio de Jota, Kapa vende a referida participação pelos mesmos 1.100.000 €, e não apurará qualquer mais ou menos-valia.

H₂

Antes de Kapa alienar a participação, Jota distribui os resultados transitados, cabendo a Kapa 900.000 €, que não são objeto de tributação, em virtude do disposto no n.º 1 do art.º 51.º do CIRC

► 80

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

Exemplo

Depois, Kapa aliena a participação por 200.000 € e apura uma menos-valia de 900.000 €.

Esta menos-valia não será fiscalmente dedutível, por o seu valor corresponder ao valor de lucros recebidos que beneficiaram da eliminação da dupla tributação prevista no artigo 51.º do CIRC.

Q07

Acresce

Menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ... (art.º 23.º-A, n.º 2)

717

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 3

Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio, qualquer que seja o título por que se opere, de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Novo!

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Artº 23º-A

N.º 9

Tratando-se de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, pode ser fixado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças o número máximo de veículos e o respetivo valor para efeitos de dedução dos correspondentes encargos.

Anterior n.º 2 do artº 45.º CIRC

Portaria n.º 1041/2001, de 28 de Agosto

Art.º 3.º - O número de viaturas ou veículos afectos ao exercício das respectivas actividades, independentemente do título por que a afectação se opere, ... é limitado a uma unidade por titular de rendimentos da categoria B do IRS, **por sócio, no caso de sociedade de profissionais sujeita ao regime de transparência fiscal**, e por trabalhador ao serviço dos referidos sujeitos passivos, quando, em qualquer caso, seja comprovada a indispensabilidade do seu uso.