



**INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU**  
**ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA E GESTÃO**  
Departamento de Gestão

# FISCALIDADE

Gestão de Empresas

Contabilidade e Administração

**I  
R  
C**

## MANUAL DE APOIO

**Imposto sobre o  
Rendimento das  
Pessoas Coletivas**

**Ano Letivo de 2012/2013**

**Março de 2013**

**Carlos Manuel Freitas Lázaro**



# 1. Noções gerais sobre o IRC

## Artº 104, Constituição da República Portuguesa

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

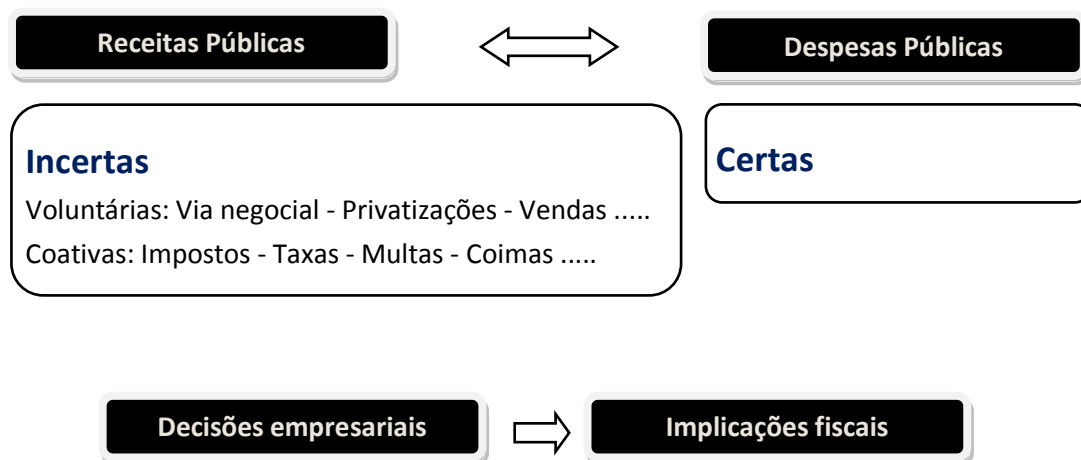
## Diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade: objetivos

### Contabilidade

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

### Fiscalidade

- Redistribuição da riqueza
- Obtenção de receitas para fazer face à despesa pública



## A Fiscalidade condicional:

- Decisões de Financiamento
- Decisões de Investimento

## Estrutura Fiscal

- Peso relativo de cada um dos impostos

Depende de:

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

## Classificação Económica dos Impostos

|              |           |           |
|--------------|-----------|-----------|
| ■ Rendimento | IRS — 26% | IRC — 11% |
| ■ Consumo    | IRS — 37% | IEC — 21% |
| ■ Património | IMI — IMT |           |

### Noção de Imposto:

- prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa, sem carácter sancionatório (noção objetiva) exigida pelo Estado e restantes sujeitos ativos a pessoas singulares ou coletivas e entidades equiparadas com capacidade contributiva (noção subjetiva), tendo em vista a obtenção de meios para a realização de fins de interesse público (noção teleológica)

### Administração Tributária Portuguesa

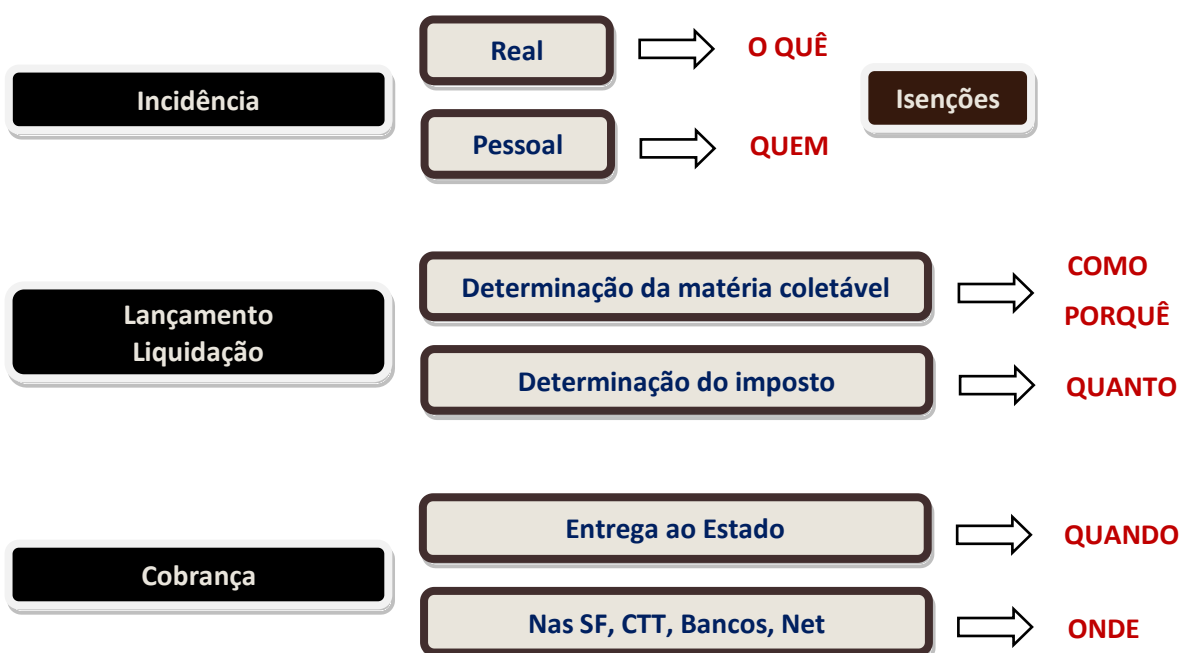
- Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)



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

| Portugal | Média Europeia (15) | Suécia | Espanha Grécia | Irlanda | EUA |
|----------|---------------------|--------|----------------|---------|-----|
| 37%      | 40%                 | 53%    | 35%            | 34%     | 31% |

## Fases do Imposto



## **Benefícios Fiscais**

Dinamização da Economia

- Redução da matéria coletável
- 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 Infrações Tributárias (RGIT)
- Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI)
- .....

## **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

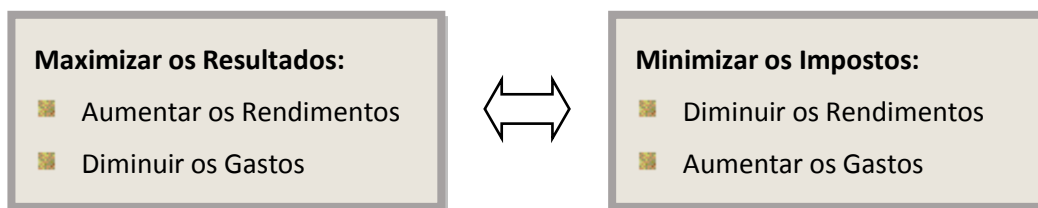
## **Fiscalidade**

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

## **Sistema Fiscal**

- Conjunto dos vários impostos
- Interação entre eles

## Interesses Empresariais



### Objetivos da Empresa:

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

### Como conciliar estes 2 objetivos ?

- 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 e apropriada da Empresa

## A Lei Geral Tributária

Entrada em vigor em 01.01.1999 (DL 398/98 de 17 de Dezembro)

- ordenamento tributário passou a dispor de um diploma que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e as garantias dos contribuintes

Diploma definidor das regras fundamentais de todo o sistema fiscal, incluindo a Segurança Social e as Autarquias Locais

- regula também as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorem diretamente na ordem interna ou em legislação especial

Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis

- sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei

Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários

- Princípio contabilístico da substância sobre a forma

As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de interpretação analógica

## Ineficácia de atos e negócios jurídicos

A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes

São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas

- à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico
- ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios

Efetua-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas



## A União Europeia

Objetivo de eliminar barreiras que obstem ao desenvolvimento das atividades industriais e comerciais na Comunidade, ao mesmo tempo que tem em vista a “coordenação dos preceitos integrados nas legislações nacionais dos Estados-membros para proteger os interesses daqueles que se relacionam com as sociedades (em especial os acionistas, credores e trabalhadores)

Para atingir tais fins são emitidas Diretivas (que vinculam os Estados-membros), uma vez que fixam regras imperativas, a transpor, dentro de certos prazos para o direito interno

## Técnicos de Contas

- no respeito pela lei, devem aplicar os princípios e normas contabilísticas de modo a obter a verdade da situação financeira e patrimonial das entidades a quem prestam serviços

## Administradores/gerentes

Devem cumprir com o artº 64, CSC:

- gerentes, administradores ou diretores de uma sociedade devem atuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores

## IRC Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

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

O IRC incide sobre os rendimentos obtidos pelas pessoas coletivas

É um imposto direto, pois incide diretamente sobre os rendimentos obtidos

É Imposto periódico, pois tributa situações ou atividades que duram no tempo, dando origem a liquidações periódicas

É um imposto fundamentalmente proporcional (taxa única, gera uma coleta de imposto proporcional à matéria coletável)

Princípio da tributação dos rendimentos reais

### Caraterísticas do IRC

Sobre o rendimento

- por contrapartida aos impostos existentes sobre a despesa (IVA) e sobre o património (IMI)

Direto

- se atendermos ao critério económico poderemos dizer que o IRC é um imposto direto na medida que incide sobre a manifestação direta ou imediata da capacidade contributiva

Real

- porque visa a tributação dos rendimentos das pessoas coletivas sem atender à sua situação pessoal

Periódico

- porque se renova nos sucessivos períodos de tributação, que normalmente são anuais, dando origem, consequentemente, a sucessivas obrigações tributárias anuais independentes umas das outras

Estadual

- porque é o Estado o sujeito ativo da relação jurídico-tributária

Proporcional

- já que a taxa se mantém constante, independentemente da matéria coletável apurada pelo contribuinte (atualmente progressivo, por ter 2 escalões)

Global

- porque incide sobre um conjunto de rendimentos provenientes de diversas fontes

Principal

- porque goza de autonomia quer ao nível normativo quer ao nível das relações tributárias concretas

## A Tributação pelo Lucro Real

- o artº 104, CRP, impede que as empresas que tenham todas as condições para revelarem o seu rendimento real (contabilidade organizada) venham a ser tributadas a partir de outras realidades ou elementos
- a procura do rendimento real, através do apuramento contabilístico da base tributável, é um mito, pois a contabilidade em que assenta, tem por base muitos pressupostos, mais construídos, ficcionados, do que verificados
- não existe sequer um consenso, se determinados factos tributários são ou não indicativos da capacidade contributiva

## Conceito de Lucro

### Rendimento-acrécimo

- é a noção atual de rendimento para efeitos fiscais, por oposição à conceção de rendimento-produto
- nesta definição, qualquer acréscimo patrimonial, proveniente ou não da atividade produtiva, deve contar para a determinação da capacidade de gastar, desde que seja um acréscimo patrimonial líquido
- é o que sucede, por exemplo com as heranças e doações ou com as mais-valias

### Rendimento-produto

- nesta conceção, anterior à noção de rendimento-acrécimo, o rendimento é constituído pelo valor dos acréscimos patrimoniais líquidos que, num período definido, afluem a um titular em resultado de uma atividade económica (teoria da fonte)
- o rendimento assim concebido não é mais afinal que o somatório do produto dos diferentes fatores de produção, ou seja, os salários, os lucros, os juros e as rendas

### Sujeitos Passivos (artº 2, CIRC)

- pessoa ou entidade sobre quem é suscetível de recair o dever de cumprir uma obrigação de natureza tributária

Entidades residentes (com sede ou direção efetiva no território português)

#### Com personalidade jurídica

Pessoas Coletivas

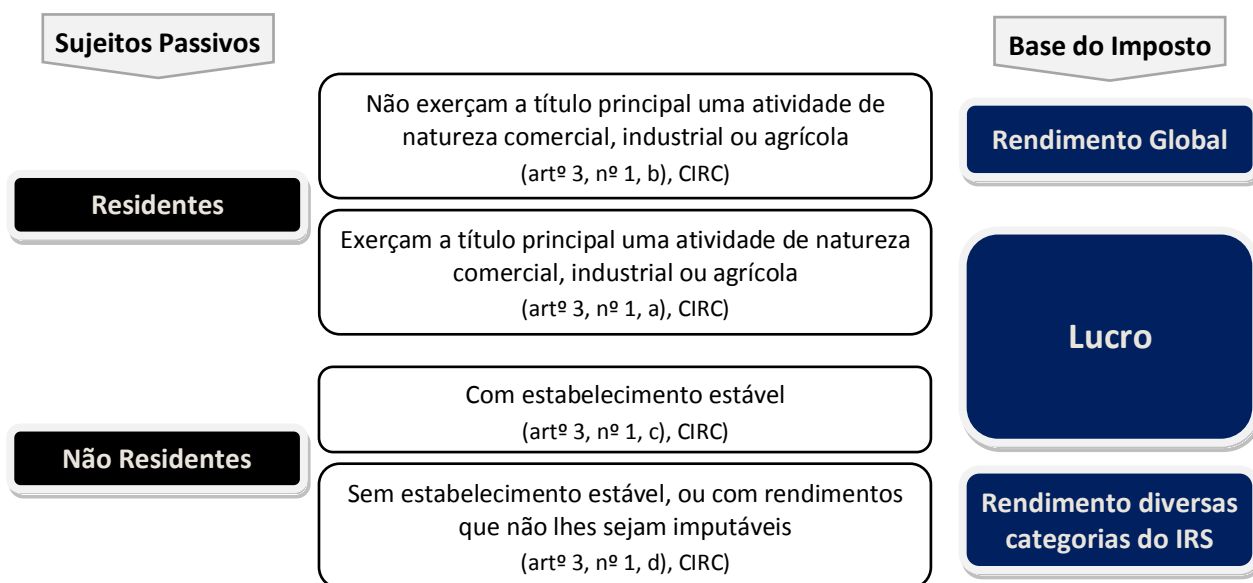
(Sociedades comerciais, Sociedades civis sob forma comercial, Cooperativas, Empresas Públicas, outras pessoas de direito público ou privado)

#### Sem personalidade jurídica

(Heranças jacentes, Associações e Sociedades civis sem personalidade jurídica e Sociedades irregulares)

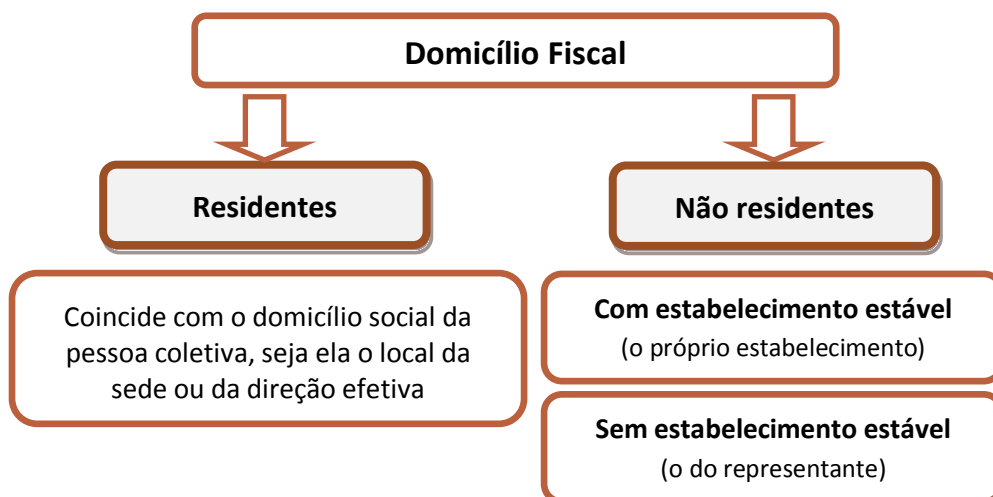
Entidades não residentes (com ou sem personalidade jurídica) (com sede ou direção efetiva em território estrangeiro)



**Modelo de Tributação**

**Domicílio Fiscal** (artº 19, LGT)

É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária

Os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por período superior a seis meses, bem como as pessoas coletivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a atividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional



| Sujeitos Passivos     | Natureza da obrigação          | Âmbito da sujeição                                                    |
|-----------------------|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| <b>Residentes</b>     | Obrigação pessoal ou ilimitada | Todos os rendimentos incluindo os obtidos fora do território nacional |
| <b>Não Residentes</b> | Obrigação real ou limitada     | Apenas os rendimentos obtidos em território nacional                  |

## Métodos de Determinação da Matéria Coletável

Por imperativo constitucional (artº 104, nº 2, CRP), a tributação das empresas é efetuada sobre o seu rendimento real

Em consequência, a matéria coletável é, em regra, determinada com base em declaração do contribuinte, sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal

Privilegiando-se a declaração do contribuinte, a determinação da matéria coletável é obtida através dos elementos constantes da declaração periódica de rendimentos

Caso o contribuinte não cumpra a sua obrigação declarativa, isto é, na falta de declaração, compete à AT, quando for caso disso, a sua determinação

Assim, os serviços centrais da AT procederão nestes casos a uma liquidação de imposto que terá por base a totalidade da matéria coletável do período mais próximo que se encontre determinada ou outros elementos de que disponha

Só em situações que revestem carácter excecional poderá a matéria coletável ser determinada por recurso a métodos indiretos

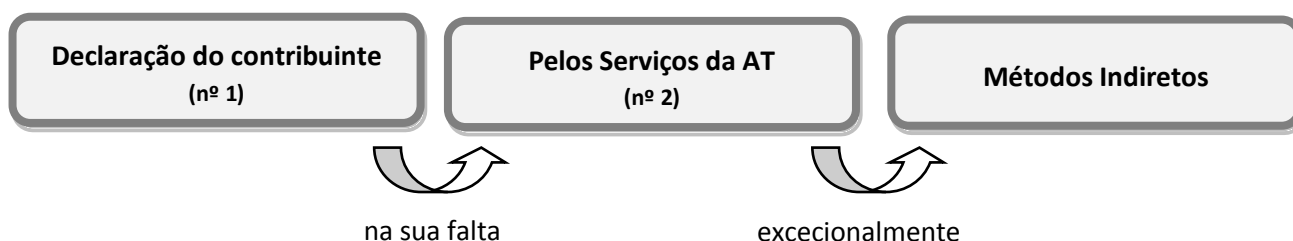
Assim, estes são permitidos nos casos e condições previstas na Lei Geral Tributária, nomeadamente nos seus artº 87 e seguintes

No âmbito da avaliação indireta, enquanto subsidiária da avaliação direta, poderão ser utilizados quaisquer indícios, presunções ou outros elementos que permitam induzir com razoável grau de probabilidade o valor da matéria coletável, nomeadamente:

- margens médias de lucro
- taxas médias de rendibilidade do capital investido
- coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias-primas ou de outros custos diretos
- elementos e informações declarados à administração fiscal

No entanto, para que a AT possa validamente recorrer à aplicação dos métodos indiretos, não é suficiente a mera invocação dos pressupostos e a aplicação dos critérios

- é essencial que fundamente, de facto e de direito, a existência desses mesmos pressupostos e os critérios e cálculos que foram utilizados



| Regras            | Métodos                                                       |
|-------------------|---------------------------------------------------------------|
| <b>Geral</b>      | Com base na Declaração de Rendimentos                         |
| <b>Supletiva</b>  | Pela AT (na falta da Declaração) até final de Novembro de N+1 |
| <b>Excecional</b> | Por Métodos Indiretos (artº 87 a 89, LGT)                     |

O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos do Código do IRC

## Código do IRC

- aprovado pelo DL 442-B/88, de 30 de Novembro
- entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989

DL 158/2009, de 13 de Julho  
Aprovação do novo Sistema de Normalização Contabilística

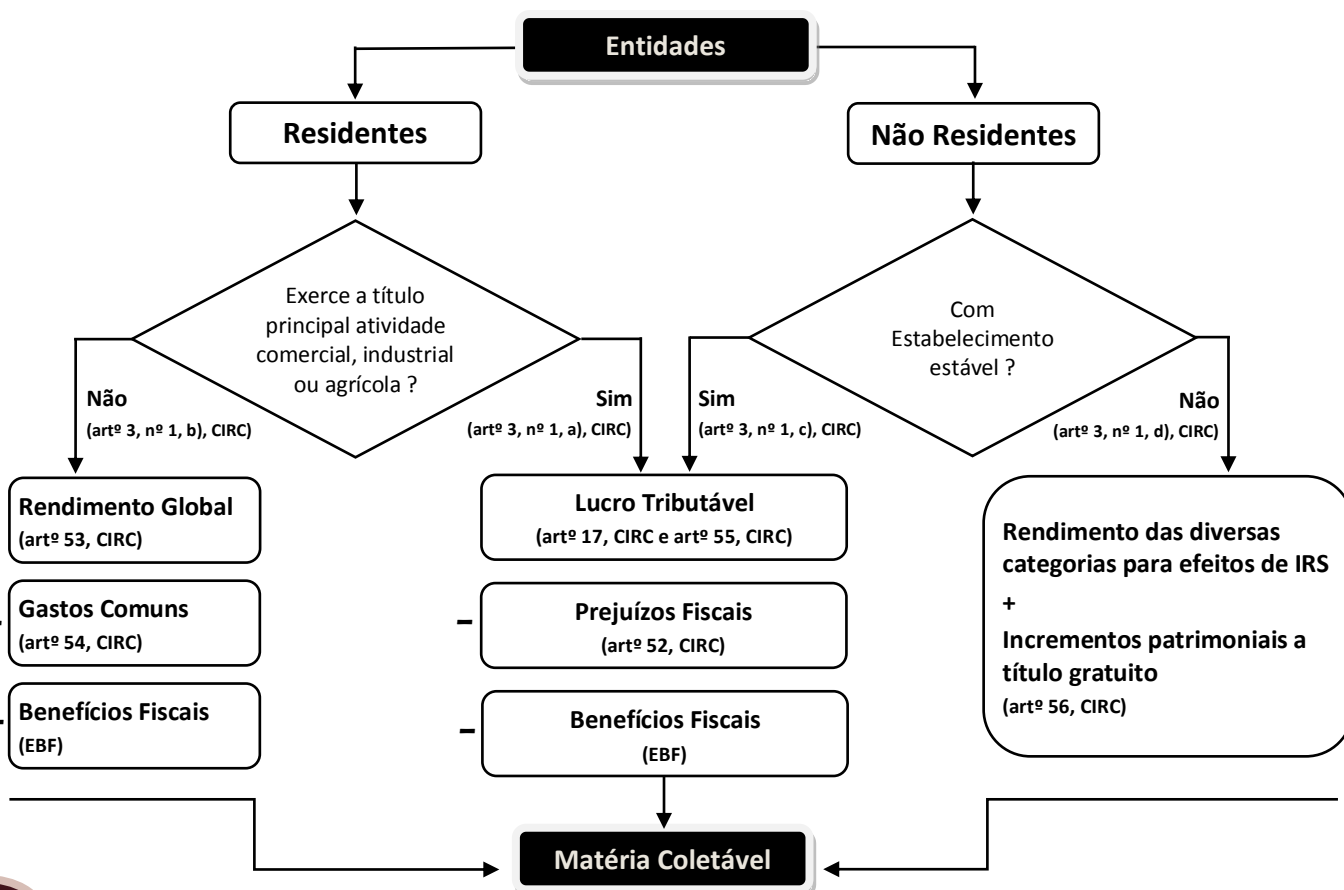
## Alterações do Código do IRC

- DL 159/2009, de 13 de Julho
- Declaração de Retificação 67-A/2009, de 11 de Setembro
- Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro

## Princípios básicos da mudança

- manutenção da ligação entre a contabilidade e a fiscalidade
- manutenção do modelo de dependência parcial
- manutenção das características essenciais do regime das depreciações e amortizações

## Determinação da Matéria Coletável (artº 15, CIRC)

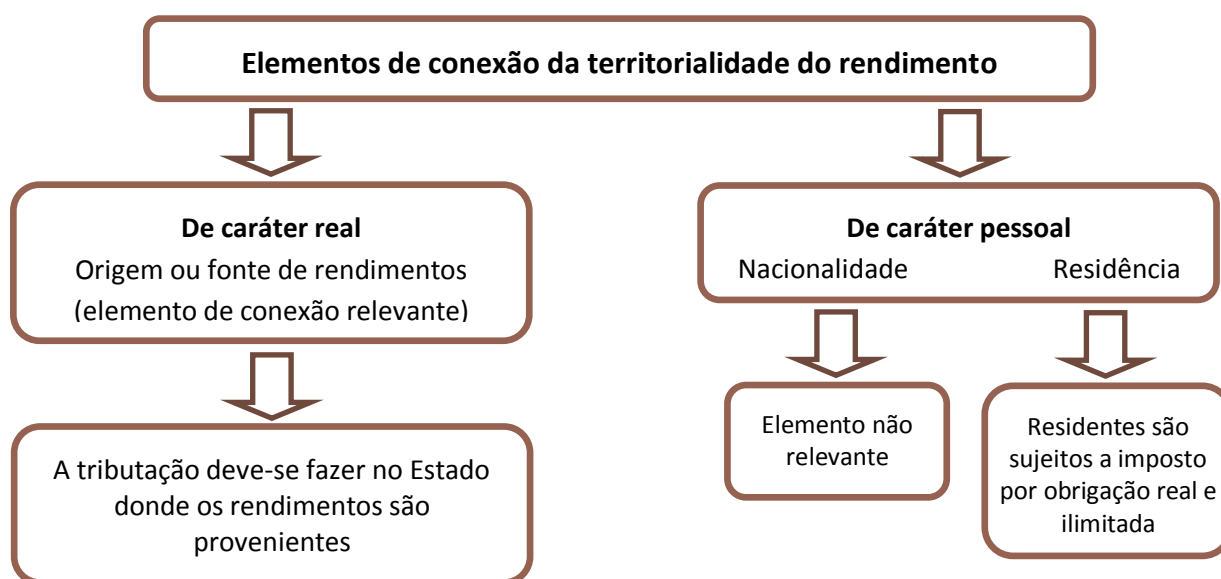


### Conjugação simultânea

- **Subjetivo** titulares do rendimento
- **Objetivo** obtenção de rendimentos
- **Temporal** período de tributação

## Incidência Pessoal

No âmbito da incidência pessoal do IRC incluem-se os sujeitos passivos por obrigação pessoal, isto é, aqueles cujo elemento de conexão com o território português é a residência (local da sede ou direção efetiva), e ainda os sujeitos passivos por obrigação real, ou seja, as entidades não residentes em território nacional quando aqui obtenham rendimentos, não sujeitos a IRS



## Sujeitos passivos residentes

Assim, são sujeitos passivos de IRC as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português, ou seja:

- as sociedades comerciais
- as sociedades civis sob a forma comercial
- as cooperativas
- as empresas públicas
- as demais pessoas coletivas de direito público ou privado

São ainda sujeitos passivos de IRC as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas, designadamente:

- as heranças jacentes
- as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidez
- as associações e sociedades civis sem personalidade civil
- as sociedades comerciais e civis sob forma comercial, antes do registo definitivo do contrato constitutivo e, portanto, sem personalidade jurídica

Pretende-se qualificar como sujeito passivo de IRC este tipo de entidades, os designados entes de facto, quando estes possuam de uma certa unidade económica e autonomia patrimonial suscetível de tributação individualizada, quer se trate de associações de pessoas, como por exemplo as sociedades irregulares, quer se trate de organizações de bens, como as heranças jacentes

Estamos perante situações em que, não obstante a falta de personalidade jurídica, o legislador fiscal atribui àquelas entidades “personalidade tributária”

A sede das pessoas coletivas é a que os respetivos estatutos fixarem (artº 159, Código Civil) ou, na falta de designação estatutária, o lugar em que funciona a administração principal

Nas sociedades comerciais, a designação da sede em local concretamente definido é um dos elementos obrigatórios do contrato de sociedade, conforme artº 9, nº 1, e), Código das Sociedades Comerciais

Em alternativa à sede, o Código do IRC elegeu a direção efetiva como elemento de conexão determinante para consideração de residente ou não das entidades

**Direção efetiva**

- o local onde a empresa é de facto gerida, isto é, o lugar onde são praticados os atos mais importantes de gestão global da empresa, tais como reuniões, assembleias ou até mesmo o lugar de residência dos seus administradores, sócios, etc.

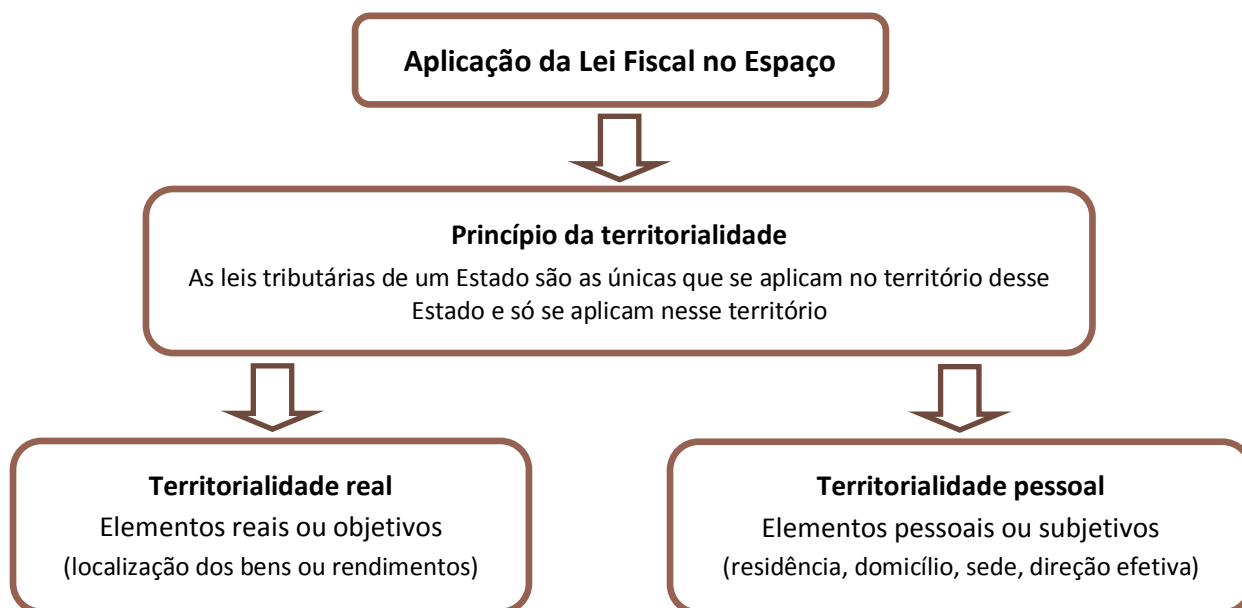
### **Sujeitos passivos não residentes**

São ainda sujeitos passivos de IRC, as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos aqui obtidos não estejam sujeitos a IRS

São as chamadas “entidades não residentes” que obtêm em território português rendimentos não sujeitos a IRS

Para efeitos do IRC, é importante salientar que o território português compreende também as zonas adjacentes às águas territoriais

### **Âmbito Espacial do Imposto**



**Período de Tributação** (artº 8, CIRC)

**Regra**

O IRC é devido por cada exercício económico, que coincide com o ano civil, sem prejuízo de algumas exceções

As empresas podem adotar um período de tributação diferente do ano civil, nas seguintes situações:

- quando se trata de uma sucursal ou outro tipo de estabelecimento de uma empresa estrangeira cujo período de tributação é diferente do ano civil
- quando se verifiquem razões de interesse económico que o justifiquem, como por exemplo a sazonalidade ou períodos de produção específicos da atividade

Esta alteração obtém-se, no primeiro caso, por simples comunicação na declaração de inscrição no registo de sujeitos passivos ou, no segundo, mediante um requerimento ao Ministro das Finanças

O período de tributação adotado tem de se manter inalterado pelo prazo de cinco anos

**Exceções:**

- entidades não residentes, com rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável
- mediante autorização do Ministro das Finanças
- período inferior ou superior nos casos previstos no artº 8, CIRC

O período de tributação pode ser inferior a um ano (artº 8, nº 4, CIRC):

- no período do início de tributação, em que é constituído pelo período decorrido entre a data em que se iniciam atividades ou se começam a obter rendimentos que dão origem a sujeição a imposto e o fim do período
- no período da cessação da atividade, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do período e a data da cessação da atividade
- quando as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo período, em que é constituído pelo período efetivamente decorrido
- no período em que seja adotado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido nos termos gerais, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período

Período de tributação superior a 1 ano

- sociedades e outras entidades em liquidação, em que terá a duração correspondente à desta, desde que não ultrapasse 2 anos (artº 8, nº 8, CIRC e artº 79, nº 1, CIRC)

O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação, exceto os seguintes rendimentos, obtidos por entidades não residentes, que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado em território português:

- ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, em que o facto gerador se considera verificado na data da transmissão
- rendimentos objeto de retenção na fonte a título definitivo, em que o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de efetuar aquela
- incrementos patrimoniais (artº 4, nº 3, e), CIRC), em que o facto gerador se considera verificado na data da aquisição

## Exemplo

### Período de tributação superior a 1 ano

A sociedade C, Lda, dissolveu-se em 5 de Maio de 2011, entrando em liquidação que viria a terminar a 2 de Março de 2013

Qual o período de tributação que deve ser considerado?

Após a dissolução das sociedades, estas dispõem de um período para alienar o seu património, saldar as suas obrigações e efetuar a partilha entre os sócios

Este período, designado por período de liquidação, pode ter a duração de dois anos

Pelo artº 8, nº 8, CIRC e artº 79, CIRC, e em articulação com o Código das Sociedades Comerciais, é permitido que o período de liquidação seja considerado um só período de tributação, desde que não ultrapasse dois anos

- assim, relativamente às sociedades em liquidação, o lucro tributável é determinado com referência a todo o período de liquidação

No caso concreto, o período de 5 de Maio de 2011 a 2 de Março de 2013, porque é inferior a 2 anos, pode ser considerado como um só período de tributação

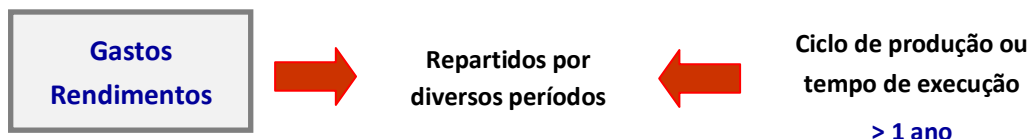
No entanto, tal não significa que o apuramento do imposto apenas se faça após a data de liquidação e relativamente a todo o período decorrido

- terá de existir o apuramento anual dos respetivos resultados e imposto que se mostre devido

A diferença é que todo o período será entendido como um todo

Formalidades que deverão ser observadas:

- as sociedades que se dissolvam devem encerrar as suas contas com referência à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período em que se verificou a dissolução até à data desta
  - haveria que encerrar as contas a 5 de Maio de 2011, de forma a apurar o lucro tributável correspondente ao período que decorreu desde 1 de Janeiro de 2011 e até 5 de Maio
- durante o período em que decorre a liquidação e até ao fim do período imediatamente anterior ao encerramento desta, há lugar, anualmente, à determinação do lucro tributável respetivo, que tem natureza provisória
  - haveria que proceder a esse apuramento de 6 de Maio de 2011 a 31 de Dezembro de 2011 e de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2012
- esse apuramento é depois corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação no período em que ocorre a liquidação, ou seja, no período de 1 de Janeiro a 2 de Março de 2013
  - possibilidade de dedução de prejuízos fiscais “para trás”

**Contratos de construção** (artº 19, CIRC)


Apuramento dos resultados das obras de carácter plurianual

Critério de percentagem de acabamento

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

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

Adaptação do Código do IRC às normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

- aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade
- alteração do artº 19, CIRC, pelo DL 159/2009, de 13 de Julho

De acordo com o § 22, NCRF 19, os contratos de construção deverão ser reconhecidos numa base de percentagem de acabamento

Obras de carácter plurianual (designação até 2009)

- deixou de fazer sentido a manutenção da Circular 5/90 (revogada)
- continha regras que afastavam o regime fiscal das obras de carácter plurianual do respetivo regime contabilístico

Quanto aos sujeitos passivos que vinham aplicando a Diretriz Contabilística 3/91 e que procediam às correções fiscais exigidas pelo artº 19, CIRC, e pela Circular 5/90 na Modelo 22, não podem continuar a efetuá-las, dado que se acolheu no Código do IRC o tratamento contabilístico

A provisão para garantias a clientes do artº 39, nº 1, b), CIRC, passa a ser dedutível, com o limite estabelecido no artº 39, nº 5, CIRC, a partir do período de tributação que se inicie em, ou após, 1 de Janeiro de 2010

Até 2009 esta provisão não era dedutível

Existia uma contrapartida de redução de rendimentos prevista na Circular 5/90

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

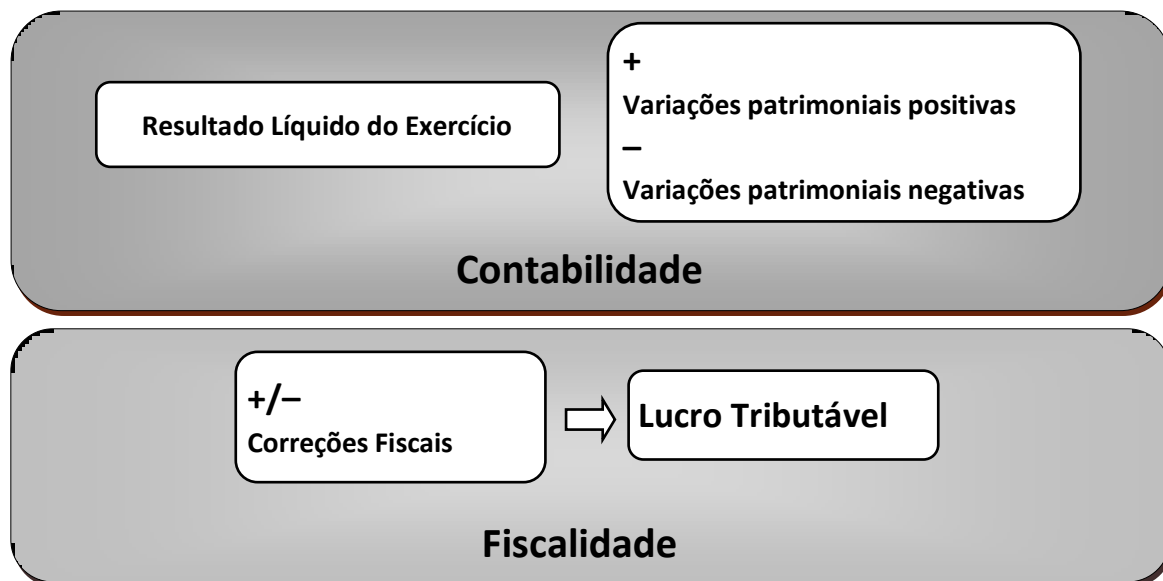
**Critério da percentagem de acabamento**

- o resultado é determinado à medida que a obra é executada
- refletindo de uma forma mais adequada o nível de atividade da empresa durante o exercício
- distribuindo-se a carga fiscal ao longo do tempo de duração da obra

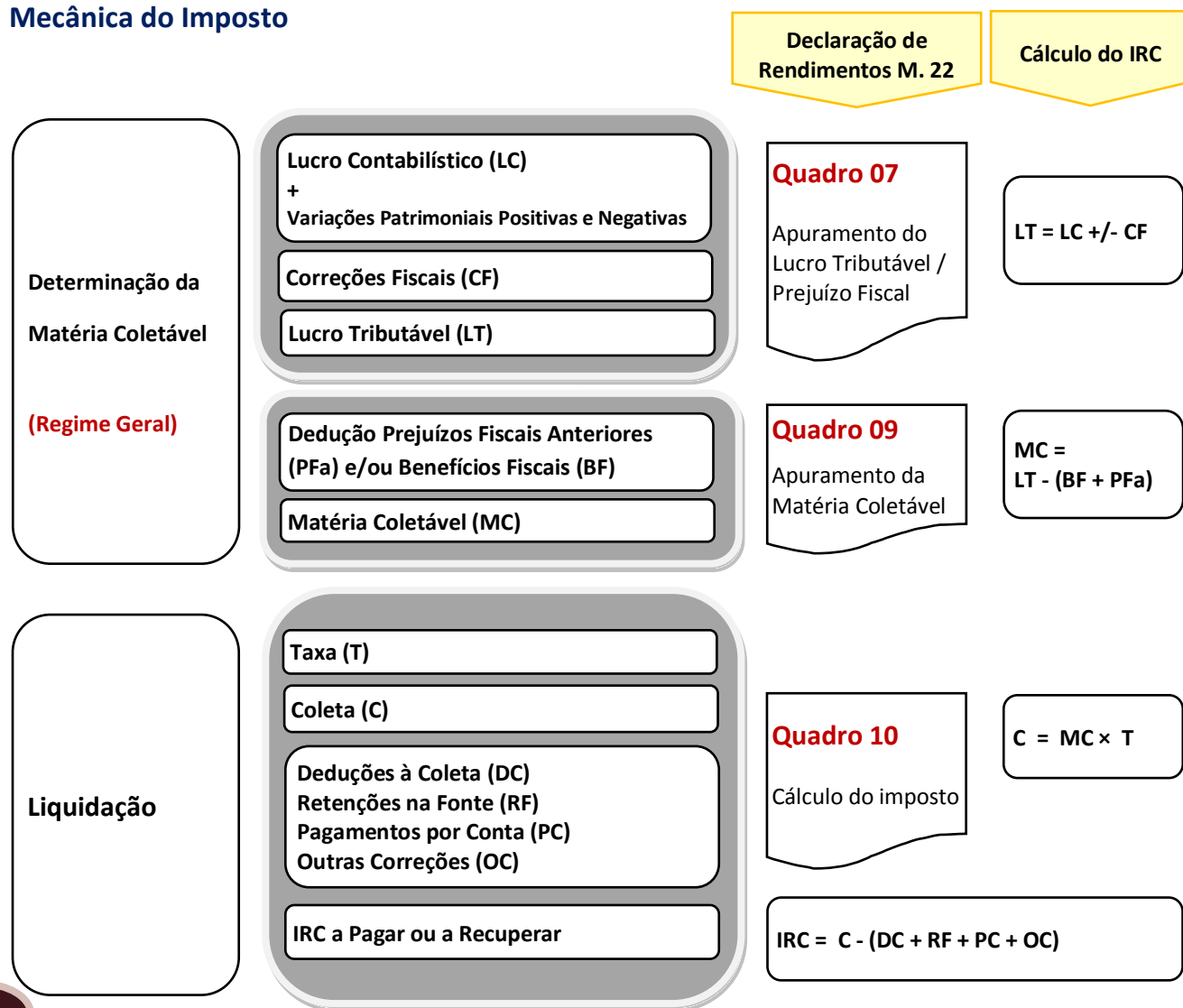
Dúvidas se levantam quanto ao tratamento fiscal a dar ao método do lucro nulo previsto na NCRF 19



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



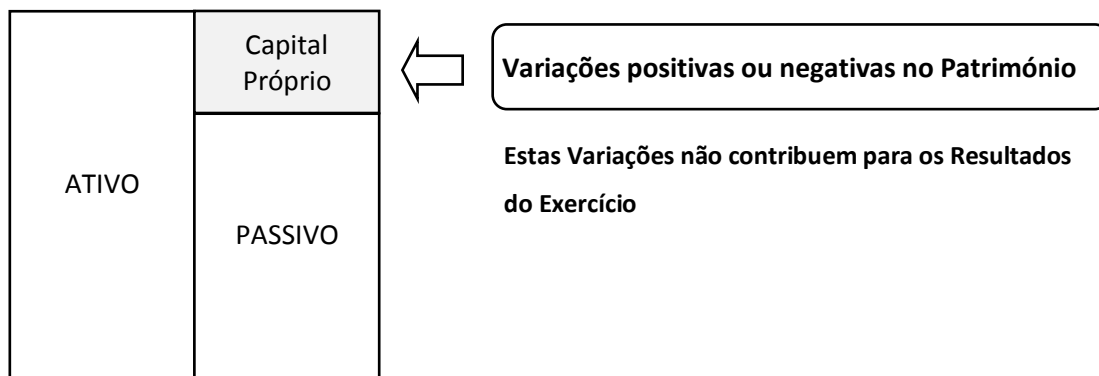
### Mecânica do Imposto



## 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

## Taxas genéricas do IRC

**2012/2013**

**Residentes**

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

**25%**

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

**21,5%**

(15.05% Açores)

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

**17,5%**

Entidades Licenciadas na Zona Franca da Madeira (artº 36, EBF)

**4%**

**Não Residentes**

Com estabelecimento estável

**25%**

Sem estabelecimento estável  
Exceções  
Artº 87, nº 4, CIRC

**25%**

## Exemplo

### Informações adicionais:

#### Variações patrimoniais:

|                             |        |
|-----------------------------|--------|
| ■ Positivas sujeitas:       | 25.000 |
| ■ Positivas não sujeitas:   | 5.000  |
| ■ Negativas dedutíveis:     | 3.000  |
| ■ Negativas não dedutíveis: | 4.000  |

#### Gastos:

|                                  |        |
|----------------------------------|--------|
| ■ Não aceites:                   | 55.700 |
| ■ Não aceites c/ Trib. Aut. 50%: | 4.300  |
| ■ Aceites c/ Trib. Aut. 5%:      | 20.000 |
| ■ Aceites em 50%:                | 40.000 |

#### Rendimentos:

|                                 |        |
|---------------------------------|--------|
| ■ Não tributáveis:              | 8.000  |
| ■ Não registável mas tributado: | 10.000 |

### IRC - Liquidação:

#### A empresa X, LDA teve no ano N:

|                |           |
|----------------|-----------|
| ■ Rendimentos: | 1.000.000 |
| ■ Gastos:      | 900.000   |
| ■ RAI:         | 100.000   |

#### Benefícios fiscais:

|                         |        |
|-------------------------|--------|
| ■ Q07:                  | 14.000 |
| ■ Q09:                  | 12.000 |
| ■ Q10 Dedução à coleta: | 4.000  |

#### Prejuízos fiscais anteriores: 18.000

#### Pagamentos antecipados:

|                         |        |
|-------------------------|--------|
| ■ PEC:                  | 6.000  |
| ■ Retenção na Fonte:    | 4.000  |
| ■ Pagamentos por conta: | 12.000 |

#### Derrama: 1,5%

### Liquidação do imposto:

|                             |                |
|-----------------------------|----------------|
| RAI                         | 100.000        |
| Var. patrimonial positiva   | 25.000         |
| Var. patrimonial negativa   | -3.000         |
| Gastos não aceites          | 80.000         |
| Rendimentos não aceites     | -8.000         |
| Rendimentos não registáveis | 10.000         |
| Benefício fiscal            | -14.000        |
| Estimativa IRC              | 0              |
| <b>Lucro tributável</b>     | <b>190.000</b> |

76.000

Q07

24.000

Q09

|                          |                |
|--------------------------|----------------|
| <b>Lucro tributável</b>  | <b>190.000</b> |
| Benefícios fiscais       | -12.000        |
| Prejuízos fiscais        | -18.000        |
| <b>Matéria Coletável</b> | <b>160.000</b> |

|                           |                |
|---------------------------|----------------|
| <b>Matéria Coletável</b>  | <b>160.000</b> |
| Taxa IRC                  | 25%            |
| <b>Coleta</b>             | <b>40.000</b>  |
| Dedução à coleta (BF/PEC) | -10.000        |
| <b>IRC Liquidado</b>      | <b>30.000</b>  |
| Derrama                   | 2.850          |
| Tributações autónomas     | 3.150          |
| <b>IRC Estimado</b>       | <b>24.000</b>  |
| Retenções na Fonte e PC   | -16.000        |
| <b>IRC a pagar</b>        | <b>8.000</b>   |

Q10

RLE = RAI – IRC Estimado

RLE = 76.000

## Obrigações acessórias dos sujeitos passivos

### Obrigações declarativas

| Declaração                                           | Legislação                                      | Prazos                                                                                                                      |
|------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Declaração de inscrição no registo</b>            | Artº 117, nº 1, a), CIRC e artº 118 e 119, CIRC | 90 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Coletivas ou declaração de início do artº 30, CIVA (*) |
| <b>Declaração de alterações</b>                      | Artº 117, nº 1, a), CIRC e artº 118 e 119, CIRC | 15 dias a contar da data da alteração                                                                                       |
| <b>Declaração de cancelamento no registo</b>         | Artº 117, nº 1, a), CIRC e artº 118 e 119, CIRC | 30 dias a contar da data da cessação da atividade                                                                           |
| <b>Declaração periódica de rendimentos (Mod. 22)</b> | Artº 117, nº 1, b), CIRC e artº 120, CIRC       | Até ao último dia útil do mês de Maio ou até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação            |
| <b>Declaração de substituição</b>                    | Artº 122, CIRC                                  | -                                                                                                                           |
| <b>Declaração Anual (IES)</b>                        | Artº 117, nº 1, c), CIRC e artº 121, CIRC       | Até ao dia 15 do mês de Julho<br>Mod. 10, em Fevereiro                                                                      |
| <b>Dossier Fiscal</b>                                | Artº 130, CIRC                                  | Manter durante 10 anos                                                                                                      |

(\*) Artº 30, CIVA - “As pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma atividade sujeita a IVA deverão apresentar na repartição de finanças competente, antes de iniciado o período da atividade, a respetiva declaração”

### Obrigações contabilísticas

|                             |                                                                                                                                                        |
|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Sujeitos passivos</b>    | Residentes que exerçam a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável                     |
| <b>Obrigações</b>           | Contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que permita o controlo do lucro tributável (de acordo com a normalização contabilística) |
| <b>Atraso na escrita</b>    | 90 dias a contar do último dia do mês a que as operações respeitam                                                                                     |
| <b>Prazo de conservação</b> | 10 anos (livros de contabilidade, análise, programação e tratamentos informáticos)                                                                     |

## Contabilização dos impostos sobre lucros

O modelo de contabilização dos impostos sobre os lucros das empresas evoluiu do método do imposto a pagar para o método do reconhecimento dos efeitos tributários das operações realizadas

A influência da fiscalidade sobre a contabilidade manifesta-se em muitas outras áreas como, por exemplo, depreciações e amortizações, imparidades, provisões e critérios de valorimetria (se forem como tal registadas na contabilidade)

Sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, verifica-se o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas do SNC

No domínio da aproximação entre contabilidade e fiscalidade, a lei fiscal aceita a aplicação do modelo do justo valor em instrumentos financeiros, cuja contrapartida seja reconhecida através de resultados, mas apenas nos casos em que a fiabilidade da determinação do justo valor esteja em princípio assegurada

## **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 amortizações)

### **Diferenças temporárias dedutíveis**

- Gastos e Rendimentos diferentes, dedutíveis no futuro: geram deduções de IRC no futuro (ativo por imposto diferido) (exemplo: provisões não dedutíveis ou excessivas, reporte de prejuízos fiscais)

## **Obrigações Contabilísticas decorrentes do CIRC:**

A contabilidade deve: (artº 17, nº 3, CIRC)

- estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC
- refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos restantes

As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável (artº 123, CIRC)

- obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que, além dos requisitos indicados no artº 17, nº 3, CIRC, permita o controlo do lucro tributável
- todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário
- as operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos
- não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam

O artº 17, CIRC, estabelece a ponte entre a contabilidade e a fiscalidade

- o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código do IRC

www.portaldasfinancas.gov.pt



## Modelo 22 de IRC

Pela Portaria 1339/2005, de 30 de Dezembro, a Declaração Modelo 22 de IRC é obrigatoriamente entregue por transmissão eletrónica de dados (internet)

A declaração é enviada, anualmente, até ao último dia do mês de Maio independentemente de esse dia ser útil ou não útil e para os sujeitos passivos com período especial de tributação, até ao último dia do 5º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, conforme o artº 120, nº 1 e 2, CIRC

As sociedades por quotas e unipessoais por quotas, sociedades anónimas, cooperativas, sociedades irregulares e outras sociedades, bem como os agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse económico devem assinalar o campo “residente que exerce a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola”

As associações ou fundações e outras pessoas coletivas de direito público devem assinalar o campo “residente que não exerce a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola”

## Rendimentos considerados como obtidos em território nacional

Provenientes de:

- imóveis situados em território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa
- transmissão onerosa de participações de capital e outros valores mobiliários

Imputável a estabelecimento estável em território nacional

Derivados do exercício de atividades de profissionais de espetáculos ou desportivas

Incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito

## Estabelecimento estável

O artº 5, CIRC, permite apurar se uma entidade deve ou não ser tributada em Portugal, bem como o Serviço de Finanças competente onde deve cumprir as suas obrigações fiscais

### Extensão da obrigação de imposto (artº 4, CIRC)

Pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português: o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território

As pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos

### Importante analisar quais os rendimentos que se consideram obtidos em território nacional

Descrição dos rendimentos obtidos em Portugal (artº 4, nº 3, CIRC)

- Rendimentos relativos a imóveis e partes de capital (A e B)
  - Princípio de atração
    - rendimentos tributados em território nacional desde que a fonte do rendimento (o imóvel ou a sede da sociedade) também esteja aqui localizada
- Rendimentos com carácter desmaterializado (C) (nº 1 a 8)
  - difícil estabelecer qualquer tipo de conexão territorial
  - pelo que os mesmos serão tributados no território nacional sempre que o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado
    - ✓ propriedade intelectual ou industrial, uso ou da concessão do uso de equipamento, remunerações de membros de órgãos estatutários, prémios de jogo..., intermediação em contratos, certas aplicação de capitais e operações de instrumentos financeiros derivados
    - ✓ outras prestações de serviços realizadas ou utilizadas em território português (exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras) (nº 7)
  - Existem situações de exclusão das regras gerais de sujeição a imposto no território nacional (artº 4, nº 4, CIRC, relativamente ao artº 4, nº 3, c) e ao nº 7 desta alínea)
    - ✓ tais situações estão identificadas no artº 4, nº 4, CIRC (realizados ou utilizados fora de Portugal)
- Regras de tributação dos rendimentos derivados do exercício em território português (D e E)
  - atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas
  - incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito

### Consideram-se obtidos em território português os rendimentos: (artº 4, nº 3, CIRC)

- a) Rendimentos relativos a imóveis situados no território português
  - incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa
- b) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades residentes
  - incluindo a sua remição e amortização com redução de capital
  - o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, pelo artº 75, CIRC, seja considerado mais-valia
  - outros valores mobiliários emitidos por entidades residentes



- c) Certos rendimentos cujo devedor seja residente ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável situado em território nacional
  - 1. Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico
  - 2. Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico
  - 3. Outros rendimentos de aplicação de capitais
  - 4. Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades
  - 5. Prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos
  - 6. Rendimentos da intermediação na celebração de quaisquer contratos
  - 7. Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português
    - exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras
  - 8. Rendimentos de operações relativas a instrumentos financeiros derivados
- d) Rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas
- e) Incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito:
  - 1. Direitos reais sobre bens imóveis situados em território português
  - 2. Bens móveis registados ou sujeitos a registo em Portugal
  - 3. Partes representativas do capital e outros valores mobiliários cuja entidade emitente seja residente
  - 4. Direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em Portugal
  - 5. Direitos de crédito sobre entidades residentes
  - 6. Partes representativas do capital de sociedades que não tenham sede ou direção efetiva em território português e cujo ativo seja predominantemente constituído por direitos reais sobre imóveis situados no referido território

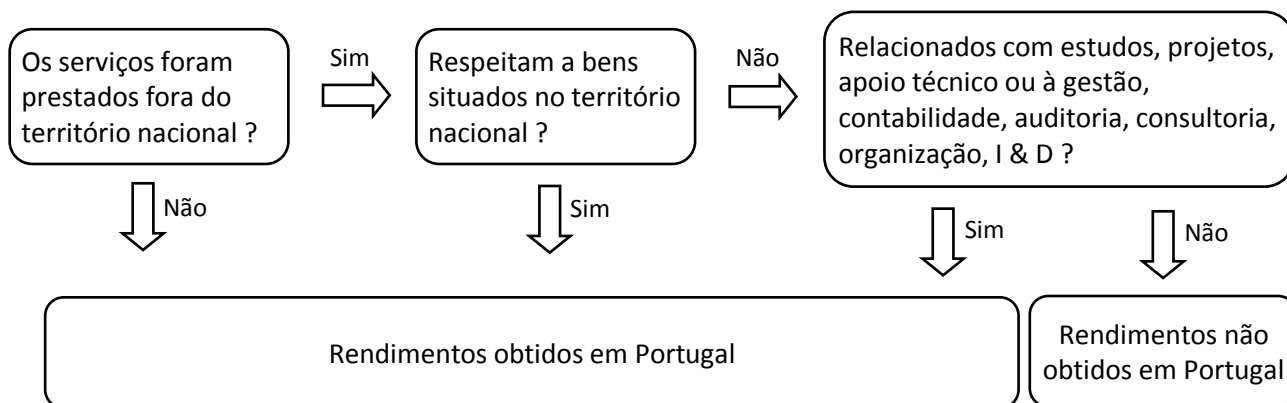
Consideram-se obtidos em território português os rendimentos

- Rendimentos cujo devedor seja residente ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável em Portugal (artº 4, nº 3, c), nº 7, CIRC)
- Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português
  - exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras
- Não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados no artº 4, nº 3, c), CIRC: (artº 4, nº 4, CIRC)
  - quando constituam encargo de estabelecimento estável fora do território nacional

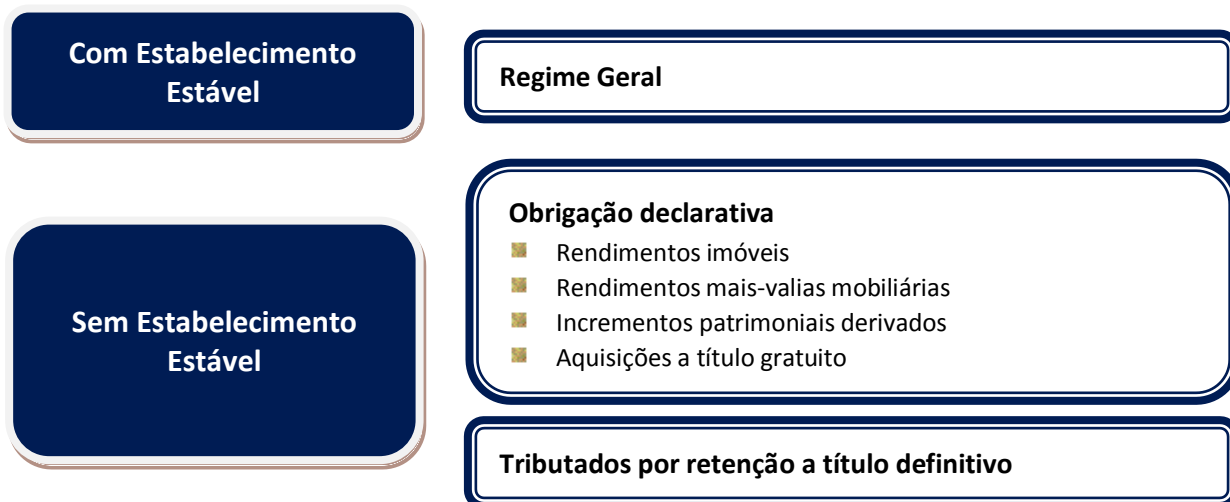


Não se consideram obtidos em território português os rendimentos referidos no artº 4, nº 3, c), nº 7, CIRC (artº 4, nº 4, CIRC)

- quando os serviços de que derivam, realizados integralmente fora do território português
  - não respeitem a bens situados em Portugal
  - nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio



### IRC - tributação de não residentes



| Tipo de NIF | Tipo de Contribuinte                                              |
|-------------|-------------------------------------------------------------------|
| 45X         | Não residentes singulares (Retenção na Fonte a título definitivo) |
| 71X         | Não residentes coletivos (Retenção na Fonte a título definitivo)  |
| 98X         | Não residente sem estabelecimento estável                         |

## **Noção de estabelecimento estável** (artº 5, CIRC)

Consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável aí situado (artº 4, nº 3, CIRC)

Estabelecimento estável:

- conceito fundamental para o enquadramento de um sujeito passivo não residente

Se sujeito passivo não residente com estabelecimento estável no território nacional

- está sujeito às demais obrigações contabilísticas e declarativas idênticas às dos residentes
- para não residente, a base do imposto será o lucro imputável a esse mesmo estabelecimento estável (artº 3, nº 1, c), CIRC)

Normalmente associamos a noção de estabelecimento estável a uma instalação fixa

- não basta que o sujeito passivo tenha uma instalação fixa em Portugal para que se possa de imediato concluir que o mesmo possui um estabelecimento estável

Existem situações em que o sujeito passivo não residente possui uma instalação fixa em território nacional, mas não tem estabelecimento estável, e também o contrário

Considera-se estabelecimento estável (artº 5, nº 1, CIRC)

- qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola
- não basta que exista uma instalação fixa
- necessário que a mesma seja utilizada para o exercício de uma atividade

Não se considera estabelecimento estável:

- instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa
- depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar
- depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa
- instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa
- instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar
- instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas, desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar

Incluem-se na noção de estabelecimento estável:

- um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina ou um local de extração de recursos naturais situado em Portugal

Um local ou estaleiro de construção, de instalação ou de montagem

- as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospeção ou exploração de recursos naturais
- só constituem um estabelecimento estável (artº 5, nº 3, CIRC)
- se a sua duração e a duração da obra ou da atividade exceder 6 meses

### Exemplo

#### Princípio da atração do estabelecimento comercial

X, que se dedica à elaboração de estudos de mercado, tem sede em França e um estabelecimento estável em Lisboa, através do qual exerce idêntica atividade

Em Abril de 2012, X elaborou um estudo de mercado em Portugal para Y, com sede em Lisboa

A operação foi faturada diretamente entre a sede e o cliente

Estes rendimentos são imputáveis ao estabelecimento situado em Lisboa ?

Pelo artº 3, nº 3, CIRC, considera-se que são componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS

Os rendimentos obtidos com esse serviço, embora não tendo sido prestado pelo estabelecimento estável sito em Portugal, consideram-se imputáveis ao estabelecimento situado em Lisboa

### Exemplo

#### Encargo de estabelecimento estável sito fora do território português

B, com sede em Lisboa, paga royalties a uma sociedade com sede em Paris, através de um estabelecimento estável que possui em Madrid

A sociedade B está sujeita a IRC em Portugal ?

O artº 4, nº 4, CIRC, estabelece que não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados no artº 4, nº 3, c), CIRC, quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio

Ou seja, não obstante os rendimentos serem devidos por entidades residentes, uma vez que constituem encargos de estabelecimentos estáveis sitos fora do território nacional, considera-se que não são obtidos neste território

Pelo pagamento dos royalties à sociedade com sede em Paris não há lugar à tributação em Portugal

### Exemplo

#### Rendimentos obtidos em território português

X, com sede em Badajoz, é proprietária de um prédio sito em Elvas

Esse prédio encontra-se arrendado

Estes rendimentos estão sujeitos a IRC ?

Pelo artº 4, nº 3, a), CIRC, consideram-se obtidos em território português, os rendimentos relativos a imóveis sitos em território português, incluindo os ganhos obtidos com a sua transmissão onerosa, ainda que os mesmos não sejam imputáveis a estabelecimento estável aqui situado

As rendas recebidas por uma entidade não residente pelo arrendamento de um imóvel situado em território português são tributáveis em IRC em Portugal

Assim, pelas rendas recebidas, a empresa X será tributada em território português

### Exemplo

#### Mais-valia obtida com a venda de prédio

X decide vender o prédio

A mais-valia obtida com a venda será também tributada

#### Mais-valia obtida com a venda de ações

A empresa X detém ainda ações da empresa Y, com sede em Elvas

Decide vender essas ações

Esta operação está sujeita a IRC ?

O artº 4, nº 3, b), CIRC, prevê que os ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português (incluindo a sua remição e amortização com redução de capital) sejam considerados como mais-valia ou ganhos obtidos com a transmissão de outros valores mobiliários emitidos por entidades residentes

Pelo ganho obtido com a alienação efetuada por X (entidade não residente) de ações que detém pela participação no capital social da empresa Y (sociedade com sede em Portugal), X está sujeita a IRC, podendo beneficiar de isenção em IRC

### Exemplo

#### Extensão da obrigação do imposto (artº 4, nº 3, b), CIRC)

A sociedade “Paris, SA”, com domicílio fiscal em França, vendeu em 27.05.2012, uma participação de capital que detinha numa sociedade portuguesa, a uma outra entidade com domicílio fiscal na Bélgica

- o eventual ganho resultante desta transmissão onerosa está sujeito a imposto em Portugal, conforme artº 4, nº 3, b), CIRC

O sujeito passivo francês está obrigado a apresentar uma declaração periódica de rendimentos Mod. 22, no prazo de 30 dias após a transmissão, com vista ao pagamento do imposto

Está igualmente obrigado à apresentação do Anexo E da declaração de informação empresarial simplificada (IES)

A eventual mais-valia pode beneficiar de isenção de IRC a não residentes nos termos e condições referidos no artº 26, EBF

- neste caso, a entidade francesa está dispensada da apresentação da Mod. 22 (artº 117, nº 7, CIRC)

#### Não incidência *versus* Isenção

- a não incidência ocorre nas hipóteses em que não se verificam as condições de facto previstas na lei tributária como fundamento de imposição, de modo que não chega a surgir contra o contribuinte a obrigação tributária
- a isenção, ao contrário, pressupõe a incidência: é o favor legal pelo qual o contribuinte, que se encontra na situação de ter de pagar um tributo na forma da lei tributária, entretanto é dispensado desse pagamento por uma disposição expressa na lei, ditada por consideração de conveniência social ou económica e relacionada seja com a própria pessoa do contribuinte (isenção subjetiva), seja com a natureza dos bens ou das operações sujeitas à tributação (isenção objetiva)

## Isenções em IRC

O CIRC dedica o Capítulo II às isenções, onde se compreendem aquelas que se revestem de maior permanência e estabilidade, quer de natureza subjetiva, quer objetiva

As restantes isenções de IRC, de carácter menos estrutural, ainda que dotadas de alguma estabilidade, encontram-se previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais

Para além dos benefícios fiscais previstos no EBF, estão consagradas no CIRC (com carácter de maior estabilidade), as seguintes isenções:

- Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social (artº 9, CIRC) (isenção automática)
- Pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social (artº 10, CIRC)
  - Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa, IPSS e pessoas equiparadas (não necessário despacho)
  - Pessoas coletivas de mera utilidade pública (isenção definida por despacho)
- Associações legalmente constituídas para o exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas (artº 11, CIRC)
- Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal (artº 12, CIRC)
- Isenção de pessoas coletivas e outras entidades de navegação marítima ou aérea (artº 13, CIRC)
- Outras isenções (artº 14, CIRC)

### Entidades isentas:

- o Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, com exceção das entidades públicas com natureza empresarial
  - esta isenção não compreende os rendimentos de capitais, tal como são definidos para efeitos de IRS, à exceção do Estado (atuando através do Instituto de Gestão do Crédito Público), isento de IRC relativo a rendimentos de capitais decorrentes de operações de swap e de operações cambiais a prazo
  - esta isenção não abrange igualmente os rendimentos dos estabelecimentos fabris das Forças Armadas provenientes de atividades não relacionadas com a defesa e segurança nacionais
- as associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas e as instituições de Segurança Social e Previdência
  - estas isenções não compreende os rendimentos de capitais, tal como são definidos para efeitos de IRS
- as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e as instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas
  - opera automaticamente
- as pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, de assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente
  - carece de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República, que define a respetiva amplitude, de harmonia com os fins prosseguidos e as atividades desenvolvidas para a sua realização

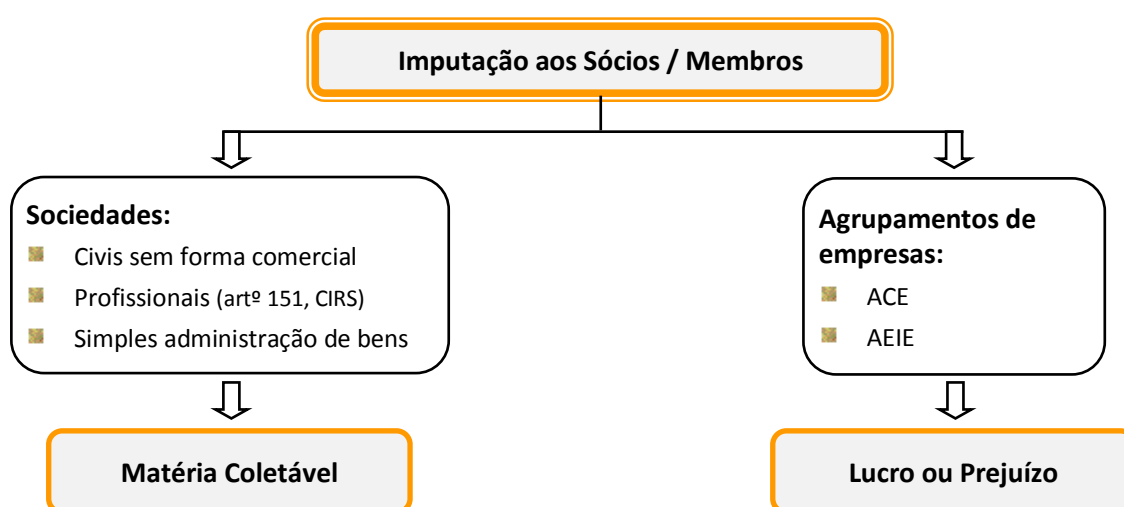
## Transparência fiscal

As sociedades de transparência fiscal visam objetivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros atribuídos aos sócios

O artº 6, CIRC, adota este regime, para as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, as sociedades de profissionais e determinadas sociedades de simples administração de bens

- caracterizado pelo facto de os rendimentos daquelas sociedades serem sempre imputados, para efeitos de tributação, aos respetivos sócios (pessoas singulares ou coletivas)
- na proporção em que estes participam no capital e independentemente de haver lugar a distribuição de resultados

Não é tributada a sociedade que realiza o lucro, mas sim os seus sócios



Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE) foi criada pela Lei 4/73, de 4 de Junho, e encontra-se regulamentada pelo DL 430/73, de 25 de Agosto

O regulamento (CEE) 2137/85 do Conselho, de 25 de Julho de 1985, instituiu o Agrupamento Europeu de Interesse Económico (AEIE)

As Sociedades de Profissionais são sociedades constituídas para o exercício de uma atividade profissional constante na lista a que se refere o artº 151, CIRS, em que todos os sócios sejam profissionais dessa atividade, desde que estes, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRS (Cat. B)

A diferença entre as sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal e as demais sociedades, no que respeita à distribuição de resultados

- é que os lucros distribuídos não estão sujeitos a retenção na fonte, visto que são excluídos da Cat. E (e os adiantamentos por conta de lucros), por força do artº 5, nº 2, h), CIRS

Constitui rendimento do sócio (Cat. B) o resultado da imputação efetuada pelo artº 6, CIRC

- a imputação da matéria coletável da sociedade faz-se pela participação de cada um dos sócios, mas pode-se igualmente fazer tendo em conta outros critérios estabelecidos no pacto social

A distribuição de lucros tem em conta as regras reguladas pelo Código das Sociedades Comerciais

A matéria coletável de sociedade em transparência fiscal, nos termos do artº 6, nº 1, CIRC, é imputada aos sócios para efeitos de IRS, ainda que não haja distribuição dos lucros

A sociedade fica isenta de IRC nos termos do artº 12, CIRC (mas obrigada a possuir contabilidade, à entrega da declaração de rendimentos, etc.)

Os sócios devem entregar, juntamente com o Mod. 3 de IRS, o Anexo D – transparência fiscal

Os sócios de uma sociedade de transparência fiscal não estão impedidos de auferirem remuneração por função que desempenhem na empresa

- os adiantamentos por conta de lucros que retirem da sociedade (caso seja esta a forma de verem remunerado o seu trabalho), não ficam sujeitos a tributação, nomeadamente a retenção na fonte
- o artº 20, nº 1, CIRS, sujeita a tributação os adiantamentos por conta de lucros se superiores à imputação, embora possam ser efetuados ajustamentos em anos seguintes

Isentas de pagamento de IRC, dado que a matéria coletável é imputada aos sócios (razão pela qual a obrigação de realizar os pagamentos por conta recai sobre os sócios), exceto no que se refere à tributação autónoma das despesas confidenciais, despesas de representação e encargos com viaturas

O regime de transparência fiscal, não é um regime optativo, o que significa que, desde que as entidades reúnam os requisitos estabelecidos no artº 6, CIRC, estarão obrigatoriamente sujeitas ao regime nele previsto

## Exemplo

### Sociedade de Profissionais

António, participa com Francisco, ambos médicos, numa sociedade por quotas, em partes iguais

A sociedade obteve rendimentos em 2012 de 500.000 € e gastos de 320.000 €

Atenda à seguinte informação:

|                                        |         |
|----------------------------------------|---------|
| Remunerações de trabalho de António    | 21.000  |
| Despesas de representação              | 10.000  |
| Encargos com viatura ligeira (aceites) | 12.000  |
| Adiantamento por conta de lucros       | 25.000  |
| Prejuízo Fiscal em 2009                | -20.000 |

Não houve lugar a pagamentos por conta, mas houve retenções na fonte de 3.000 €

Apuramento da Matéria Coletável da sociedade abrangida pela Transparência Fiscal

Aplicação do artº 6, CIRC e isenção de IRC pelo artº 12, CIRC

|                                       |                |
|---------------------------------------|----------------|
| Rendimentos                           | 500.000        |
| Gastos                                | -320.000       |
| <b>Resultado contabilístico (RAI)</b> | <b>180.000</b> |
| <b>Lucro Tributável</b>               | <b>180.000</b> |
| Prejuízos Fiscais de Anos Anteriores  | -20.000        |
| <b>Matéria Coletável</b>              | <b>160.000</b> |



Imputação do rendimento (artº 20, nº 1 e 2, CIRS):  $160.000 \times 50\% = 80.000 \text{ €}$

Anexo D da Mod. 3 de IRS

Os adiantamentos de lucros são inferiores ( $25.000 < 80.000$ )

| RL (Cat. B) | 80.000 |
|-------------|--------|
|-------------|--------|

Pagamentos por conta:

- Beneficiando as entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal de um estatuto de isenção (artº 12, CIRC), não estão obrigadas a efetuar qualquer pagamento por conta
- Tal obrigação existe em sede de IRS quanto aos sócios enquanto titulares do respetivo rendimento

Retenções na fonte:

As retenções na fonte (rendimentos previstos no artº 94, CIRC), são considerados na esfera do sócio em IRS, na mesma proporção:

- $50\% \times 3.000 = 1.500 \text{ €}$

As tributações autónomas são pagas na esfera da sociedade (artº 88, CIRC)

- $10\% \times (10.000 + 12.000) = 2.200 \text{ €}$

### Exemplo

#### Sociedades de simples administração de bens

A sociedade X exerceu, conjuntamente com a sua atividade de mera administração de prédios arrendados, outra atividade, tendo obtido os seguintes rendimentos:

- ano de 2010: 50.000 € na administração de bens e 50.000 € de outros rendimentos
- ano de 2011: 70.000 € na administração de bens e 30.000 € de outros rendimentos
- ano de 2012: 60.000 € na administração de bens e 70.000 € de outros rendimentos

A sociedade X é considerada uma sociedade de simples administração de bens em 2013 ?

Assim, teremos:

- média dos rendimentos na administração de bens, nos últimos 3 anos:
  - $(50.000 + 70.000 + 60.000) \div 3 = 60.000 \text{ €}$
- média total dos rendimentos nos últimos 3 anos:
  - $(100.000 + 100.000 + 130.000) \div 3 = 110.000 \text{ €}$

Concluimos:

- Como 60.000 € é superior a 50 % de 110.000 €, a sociedade X é considerada uma sociedade de simples administração de bens



**Das outras isenções previstas no artº 14, CIRC, destacam-se:**

- os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições da Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado-Membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha diretamente uma participação no capital da primeira não inferior a 10% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante um ano

Para que esta isenção seja imediatamente aplicável, deve ser feita prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, anteriormente à data da colocação à disposição dos rendimentos ao respetivo titular, de que esta se encontra nas condições de que depende a isenção aí prevista

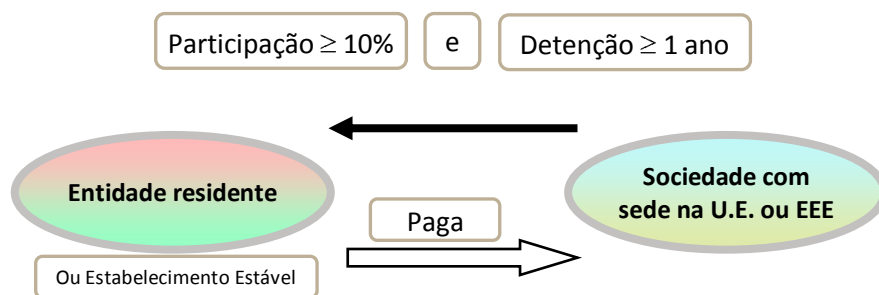
A prova relativa às condições estabelecidas na Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho, deve ser efetuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado-Membro da União Europeia de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos, sendo ainda de observar as exigências previstas no artº 119, CIRS

Condições idênticas com o Espaço Económico Europeu (Islândia, Liechtenstein e Noruega) e com estabelecimentos estáveis

Estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro ou do Espaço Económico Europeu

- qualquer instalação fixa, situada nesse Estado-Membro ou Espaço Económico Europeu
- através da qual uma sociedade de outro Estado-Membro exerce, no todo ou em parte, a sua atividade e cujos lucros sejam sujeitos a imposto no Estado-Membro em que estiver situado, ao abrigo da Convenção destinada a evitar a dupla tributação ou, na ausência da mesma, ao abrigo do direito nacional

Também, para que esta isenção seja imediatamente aplicável, deve ser feita prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, anteriormente à data da colocação à disposição dos rendimentos ao respetivo titular, de que esta se encontra nas condições de que depende a isenção aí prevista



Lucros isentos de tributação por aplicação do artº 14, nº 3, CIRC

Os lucros que uma entidade residente em território português coloque à disposição de uma sociedade residente na Confederação Suíça, nos termos e condições referidos no Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, que prevê medidas equivalentes às previstas na Diretiva 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros

## **Gastos fiscais**

(artº 23, CIRC)

Os indispensáveis para:

- a realização dos rendimentos sujeitos a imposto
- ou para a manutenção da fonte produtora

Exemplos:

- Encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços
- Encargos de distribuição e venda
- Encargos de natureza financeira
- Encargos de natureza administrativa
- Encargos com análises, racionalização, investigação e consulta
- Encargos fiscais e para fiscais
- Depreciações e amortizações
- Imparidades, provisões e ajustamentos
- Menos-valias realizadas
- Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável

O IRC tributa certas despesas, tendo em vista o controlo de excessos dos sujeitos passivos relativamente a determinados gastos

Por exemplo, as taxas de tributação autónoma (artº 88, CIRC)

- despesas não documentadas
- despesas de representação
- despesas com ajudas de custo
- despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

## **Rendimentos fiscais**

(artº 20, CIRC)

Os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória

Exemplos:

- Vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens
- Rendimentos de imóveis
- De natureza financeira (juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado)
- Rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos
- Prestações de serviços de carácter científico ou técnico
- Rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros
- Rendimentos resultantes da aplicação do 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

## **Variações patrimoniais**

Lucro tributável: teoria do incremento patrimonial

- diferença entre os valores do património no início e no fim do período de tributação (são tomadas em consideração as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas no resultado líquido do período)
- estas alterações podem ser negativas ou positivas, consoante diminuam ou aumentem o valor do património e podem assumir duas vertentes:
  - variações qualitativas (as que alteram a composição)
  - variações quantitativas (as que alteram o seu valor)

### **Variações patrimoniais negativas** (artº 24, CIRC)

Concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:

- As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC
- As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade
- As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação
- As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação
- As relativas a impostos sobre o rendimento

### **Variações patrimoniais positivas** (artº 21, CIRC)

Concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:

- As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio
- As mais - valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal
- As contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota
- As relativas a impostos sobre o rendimento

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

- o seu valor de mercado
- não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo

### Exemplo

A... doou, em 1.5.2012, à Sociedade X, Lda, uma viatura pesada de mercadorias no valor de 32.500 €  
Efetue os lançamentos contabilísticos e as correções ao Mod. 22 de 2012

Contabilisticamente:

- D/ 434 Equipamento de transporte
- C/ 594 Doações

Como “concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período” o valor de 32.500 €, deverá ser acrescido no Q07 C.702

No período e nos seguintes X, Lda, efetuará as depreciações respetivas que serão gastos para efeitos fiscais (DR 25/2009)

|            |                |                                                                                                                                                                                                                                               |            |
|------------|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                                                                                                                                                                                                  | <b>701</b> |
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (artº 21º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos fixos tangíveis não depreciáveis e ativos intangíveis com vida útil indefinida [artº 22º, nº 1, b)] | <b>702</b> |
| <b>Q07</b> | <b>Abate</b>   | Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (artº 24º)                                                                                                                                                    | <b>704</b> |

### Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e Adaptação do Código do IRC (CIRC)

O SNC é o novo modelo de normalização contabilística, que sucede ao Plano Oficial de Contabilidade (POC) e que pretende estar em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adotadas na União Europeia (UE) (DL 158/2009)

O DL 159/2009, de 13 de Julho, procedeu a diversas alterações ao Código do IRC, tendo em vista a adaptação das regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às Normas Internacionais de Contabilidade adotadas pela UE e ao novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

As alterações têm subjacente a aproximação das regras contabilísticas e fiscais, mantendo-se o modelo de dependência parcial, ou seja sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, a determinação do lucro tributável deve seguir o tratamento decorrente das novas normas contabilísticas

Para salvaguardar a Fiscalidade foram mantidas as características essenciais das seguintes regras fiscais, cujas alterações são justificadas essencialmente pela adaptação à nova terminologia contabilística:

- Regime das depreciações e amortizações – custo histórico para os ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e as propriedades de investimento
- Regime das mais-valias e menos-valias fiscais - para os ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedades de investimento, instrumentos financeiros (exceto aqueles em que a aplicação do justo valor concorre para o lucro tributável) e ativos biológicos que não sejam consumíveis
- Regime do reinvestimento – adaptação para abranger as propriedades de investimento
- Periodização do lucro tributável – vendas e prestações de serviços (valor nominal do crédito) e pagamentos com base em ações a trabalhadores (gasto do período em que é exercido o direito ou opção)
- Reconhecimento da imparidade (só relativamente a créditos ou a desvalorizações excecionais em ativos fixos, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, provenientes de causas anormais comprovadas)

As principais alterações no domínio da convergência entre a contabilidade e fiscalidade, são:

- A aplicação do justo valor em instrumentos financeiros (em determinados casos)
- A aplicação do justo valor na valorização dos ativos biológicos consumíveis e produtos agrícolas (casos específicos)
- A aplicação do método do custo amortizado para apuramento dos rendimentos ou gastos decorrentes da aplicação do método da taxa de juro efetiva
- Aceitação do valor realizável líquido para efeitos de cálculo do ajustamento dos inventários (sujeito à definição do Código)
- Um novo regime fiscal aplicável aos instrumentos financeiros derivados e às operações de cobertura
- Um novo regime de contratos de construção, com o apuramento dos resultados sempre segundo o método da percentagem de acabamento
- Dedução fiscal das provisões para garantias a clientes (sujeito a limite)
- Gastos relativos a créditos incobráveis (em resultado de procedimento extrajudicial)
- Regime especial de neutralidade fiscal aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos (exigências de registo pelo valor contabilístico é abandonada)
- Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis (a contabilização do valor patrimonial tributário, na esfera do adquirente, deixa de ser exigido)
- Dedução fiscal das contribuições suplementares para fundos de pensões para cobertura das responsabilidades com benefícios de reforma decorrentes da aplicação das novas normas contabilísticas (à semelhança do que já foi estabelecido para os Bancos e Seguradoras)

O SNC entrou em vigor no primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010

Alterações fiscais aplicam-se aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após 1 de Janeiro de 2010

| <b>Terminologia do anterior CIRC</b>                | <b>Terminologia das NIC e do SNC</b>            |
|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| Existências                                         | Inventários                                     |
| Proveitos                                           | Réditos / Rendimentos                           |
| Subsídios ou subvenções não destinados à exploração | Subsídios ou subvenções relacionados com ativos |
| Custos (da DR)                                      | Gastos                                          |
| Provisões para depreciação das existências          | Ajustamentos em inventários                     |
| Outras provisões (bens do Ativo)                    | Perdas por imparidade                           |
| Reintegrações e amortizações                        | Depreciações e amortizações                     |
| Imobilizado corpóreo                                | Ativo fixo tangível                             |
| Imobilizado incorpóreo                              | Ativo intangível                                |
| Reavaliação                                         | Revalorização                                   |
| Resultado líquido do exercício                      | Resultado líquido do período                    |
| (...)                                               | (...)                                           |

### Quotas (ou ações) próprias

As quotas (ou ações) próprias, adquiridas pela própria sociedade aos sócios (acionistas) representam decréscimos dos capitais próprios, pois não representam valores ativos

- apenas o ganho ou a perda apurado aquando da venda das quotas (ou ações) próprias estará na base tributável do IRC
- aquando da aquisição das quotas (ou ações) próprias não se realiza um ganho ou uma perda, isto é, as variações patrimoniais negativas não devem influenciar o lucro tributável

### Exemplo

A empresa X, Lda vendeu no ano N uma quota própria por 10.000 €, que havia adquirido em N-4 por 5.000 €

O valor nominal da quota é de 3.000 €

Qual o tratamento contabilístico e fiscal de tais situações ?

Qual o tratamento contabilístico ?

Aquisição das quotas próprias (N-4):

- D/521: 3.000
- D/522: 2.000
- C/12: 5.000

Alienação das quotas próprias (N):

- D/12: 10.000
- C/521: 3.000
- C/522 7.000

e

- D/522: 5.000
- C/552 5.000

O Lucro Tributável é

- Ano N-4: 0
- Ano N: +5.000

Período de N-4:

- contabilidade: variação patrimonial negativa de 5.000 €, não refletida no resultado líquido do período
- fiscalidade: nada (exceção prevista no artº 21, b), CIRC)

Período de N:

- contabilidade: variação patrimonial positiva de 10.000 €, não refletida no resultado líquido do período
- fiscalidade: acresce ao Quadro 07 da Modelo 22 de IRC o ganho fiscal de 5.000 €

## Quotas (ou ações) próprias

### Contabilidade

- As quotas (ou ações) próprias, adquiridas pela própria sociedade aos sócios (acionistas) representam decréscimos dos capitais próprios, pois não representam valores ativos
- As respetivas transações não deverão originar quaisquer resultados, figurando no balanço em dedução à situação líquida
- Quando se verifica a compra/venda de quotas (ou ações) próprias, os registos na conta 521 serão sempre ao valor nominal:
  - se a compra for acima ou abaixo do par, o prémio ou desconto, respetivamente, será debitado ou creditado na conta 522
- Quando se vendem quotas (ou ações) próprias, o ganho ou a perda obtida será creditada ou debitada, respetivamente, na conta 552

### Fiscalidade

- As aquisições de quotas (ou ações) próprias geram, nas empresas onde tais operações ocorrem, variações patrimoniais negativas, ou seja, o decréscimo no capital próprio
- Estamos em presença de variações patrimoniais negativas, em princípio, concorrentes para o lucro tributável do IRC
- No entanto, a aquisição de quotas (ou ações) próprias não deve negar o princípio de que “compras não geram resultados”, quer se tratem de quotas (ou ações) próprias, quer se tratem de aquisições de ativos
- Já na venda (posterior) dessa quotas (ou ações) próprias aparecerá então a perda ou o ganho, a apurar em relação ao custo histórico de aquisição, ou seja, só se tributam os ganhos realizados (artº 21, b), CIRC)

### Despacho AT (DGCI) (2001)

Na aquisição de ações/quotas próprias as diferenças entre o valor nominal e o preço de aquisição alteram a situação líquida, sem que tal se reflita no resultado do período

Tratam-se de ganhos e perdas potenciais ou latentes, uma vez que os efetivos só se geram com a transmissão, sendo portanto excluídos de tributação em IRC, de acordo com os princípios consignados no Código

No momento da transmissão é que os ganhos e perdas se tornam efetivos

- ocorre nesta situação a sujeição a tributação, porque estamos perante variações patrimoniais não excecionadas e como tal passíveis de tributação em IRC, nos termos dos artº 21 e 24, CIRC



## 2. Encargos fiscalmente não dedutíveis

### Gastos fiscalmente dedutíveis (artº 23, CIRC)

#### Só serão considerados gastos fiscais

- os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto
- ou para a manutenção da fonte produtora

### Rendimentos fiscalmente tributáveis (artº 20, CIRC)

#### Os derivados de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória

- vendas ou prestações de serviços, comissões e corretagens; rendimentos de imóveis, rendimentos de carácter financeiro
- rendimentos da propriedade industrial; serviços de carácter científico ou técnico; mais-valias realizadas; indemnizações; subsídios ...

### Variações patrimoniais positivas (artº 21, CIRC)

#### Variações patrimoniais negativas (artº 24, CIRC)

As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações, bem como coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, não concorrem para a formação do lucro tributável, embora sejam variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (artº 21, CIRC)

Não são variações patrimoniais negativas as que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC (artº 24, CIRC)

- as variações patrimoniais enunciadas influenciam o lucro tributável da empresa, na medida em que têm origem em atos que saem do âmbito da sua atividade
- por esse facto, uma vez que se pretende tributar o rendimento gerado pela empresa, não deverão ser deduzidas ao resultado do período

As saídas, em dinheiro ou espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património também não são variações patrimoniais negativas para efeitos fiscais

- são meras transferências da sociedade para os sócios, em regra, como remuneração do capital e que, à semelhança das entradas de capital, não relevam para a determinação do lucro

As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas, não acrescem ao Q07 como variações patrimoniais positivas

Também as menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, não concorrem para o lucro tributável, uma vez que, nos termos do artº 23, nº 1, i), CIRC, só são consideradas perdas aquando da sua realização e que, a serem abatidas, iria contrariar o princípio da tributação do rendimento real



## Periodização do Lucro Tributável (artº 18, CIRC)

### 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 (SNC)

### Regime fiscal

Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica (artº 18, nº 1, CIRC)

### Réditos relativos a vendas

- consideram-se realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes
- ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade

### Réditos relativos a prestações de serviços

- consideram-se realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído
- exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução

### Correção de períodos anteriores

|                   | <b>Resultados transitados</b>                                                 | <b>Correção anos anteriores</b>                               |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
|                   | D/ 56... Correção de gastos (VP -)<br>C/ 56... Correção de rendimentos (VP +) | D/ 6881 Correção de gastos<br>C/ 7881 Correção de rendimentos |
| Regularizações    | Excepcionais                                                                  | Excepcionais                                                  |
| Valor             | Grande significado                                                            | Insignificantes                                               |
| Período económico | Próprio período ou anteriores                                                 | Só períodos anteriores                                        |
| Frequência        | Não frequentes                                                                | Não depende da frequência                                     |
| Materialidade     | Material                                                                      | Não material                                                  |
| Erros             | Fundamentais                                                                  | Não fundamentais                                              |

Fiscalidade: correções relativas a períodos anteriores



|            |                 |                                                                         |            |
|------------|-----------------|-------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acredita</b> | Correções relativas a períodos de tributação anteriores [artº 18, nº 2] | <b>710</b> |
| <b>Q07</b> | <b>Abate</b>    | Correções relativas a períodos de tributação anteriores [artº 18, nº 2] | <b>756</b> |

### Pagamentos com base em ações a trabalhadores

- gasto do período em que é exercido o direito ou opção  
(artº 18, nº 11, CIRC) (Acredita Q.07 no Campo 714 e abate no Campo 760)

### Exemplo

#### Stock options

- nos pagamentos a trabalhadores e membros dos órgãos estatutários com base em ações, o respetivo gasto apenas concorre para a formação do lucro tributável no período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respetivo preço de exercício pago

### Custo amortizado

Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação (artº 18, nº 5, CIRC) (aquisições, não se aplica)

Acolhe-se o modelo do custo amortizado para o apuramento dos rendimentos ou gastos decorrentes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros (por exemplo, na valorização de ativos financeiros respeitantes a investimentos detidos até à maturidade e a empréstimos concedidos e contas a receber)

### Exemplo

Fez-se uma venda a um cliente no montante de 80.000 €, a receber no prazo de 4 anos

Considere uma taxa de juro de 5%

| Ano                                | 0      | 1         | 2         | 3         | 4         |
|------------------------------------|--------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| <b>Valor base</b>                  | 80.000 | 80.000    | 80.000    | 80.000    | 80.000    |
| <b><math>(1 + 5\%)^{-n}</math></b> | 1      | 0,95238   | 0,90703   | 0,86384   | 0,82270   |
| <b>Valor atual</b>                 | 80.000 | 76.190,48 | 72.562,36 | 69.107,01 | 65.816,20 |
| <b>Juro</b>                        | 0      | 3.809,52  | 3.628,12  | 3.455,35  | 3.290,81  |

Valor nominal ou bruto a receber: 80.000 €

Custo amortizado inicial (valor atual): 65.816,20 € (contabilidade/fiscalidade)

- Ano 0:  $80.000 \times (1 + 5\%)^{-4} = 65.816,20$  € (acredita Q.07 C.711: 14.183,80 €)
- Ano 1: 3.809,52 € (abate Q.07 C.757: 3.809,52 €)
- Ano 2: 3.628,12 € (abate Q.07 C.757: 3.628,12 €)
- Ano 3: 3.455,35 € (abate Q.07 C.757: 3.455,35 €)
- Ano 4: 3.290,81 € (abate Q.07 C.757: 3.290,81 €)

|            |                |                                                                                                                                              |            |
|------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor [artº 18, nº 5] | <b>711</b> |
| <b>Q07</b> | <b>Abate</b>   | Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros [artº 18, nº 5]                                                      | <b>757</b> |

### Correções de períodos anteriores

- as correções de gastos ou rendimentos de períodos anteriores deverão ser efetuadas nas contas 6881 ou 7881
- se materialmente relevantes que ponham em causa a credibilidade das demonstrações financeiras, deve ser utilizada a conta 56...
- se correções originarem imposto adicional a pagar ao Estado, há lugar a Mod. 22 de substituição relativamente ao período 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, se no prazo de 1 ano após o termo do prazo legal (artº 122, nº 2, CIRC)

### Exemplo

X, Lda, contratou um seguro de acidentes de trabalho com a Companhia de Seguros “Confiança”

O seguro iniciou-se em 1.12.2011

Em 31.12.2011 a empresa ainda não havia pago

Recebeu o recibo para pagamento em Janeiro de 2012 (Valor: 1.200 €)

Período de validade do seguro 1.12.2011 a 30.11.2012

A Empresa contabilizou todo o gasto em 2012, agiu corretamente?

Valor mensal =  $1.200 \div 12 = 100 \text{ €/mês}$  [100 € (2011) e 1.100 € (2012)]

O gasto correspondente a 2011, contabilizado em 2012, ou seja 100 €, não será aceite como gasto de 2012, pois no fecho de 2011 este custo era previsível (artº 18, nº 2, CIRC)

Deve acrescer em 2012 ao Q07 C.710: 100 € do excesso

### Exemplo

Y, Lda, prestou um serviço a X, Lda, que iniciou em 29.11.2012 e terminou em 25.1.2013

Em que período de tributação deve ser reconhecido o rédito ?

Na data em que o serviço fica concluído, isto é, em 2013 (artº 18, CIRC)

Rendimentos e correspondentes gastos assumidos em 2013

### Exemplo

Em 2011, X, Lda, efetuou a estimativa com o subsídio de férias a pagar em 2012, no montante de 11.000 € (D/ 63 a C/ 281: 11.000 €)

Em 2012, aquando do pagamento, verifica-se que a estimativa efetuada foi insuficiente, dadas as negociações salariais com o Sindicato, em 1.000 € (D/ 281: 11.000 D/ 6881: 1.000 a C/ 12: 12.000 €)

Dado que a correção em 2012 resultou de uma estimativa imprevisível em 2011, o gasto é aceite

## Encargos fiscalmente não dedutíveis (artº 45, CIRC)

Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos:

| Rubrica                                                                                                                                                              | Encargo não aceite                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| IRC do período + Derrama + Tributações autónomas                                                                                                                     | Estimativa                                                                  |
| Despesas suportadas em documentos emitidos por SP inexistente                                                                                                        | Gasto total                                                                 |
| Impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros                                                                                                     | Gasto total                                                                 |
| Multas, coimas e demais encargos ...                                                                                                                                 | Gasto total                                                                 |
| Indemnizações por eventos seguráveis                                                                                                                                 | Gasto total                                                                 |
| Ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturadas a clientes ... sem mapa justificativo | Gasto total<br>Exceto parte sujeita a IRS                                   |
| Os encargos não devidamente documentados<br>Encargos não documentados (despesas de carácter confidencial) (artº 23, nº1, CIRC)                                       | Gasto total<br>E tributação autónoma                                        |
| Despesas com aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas ...                                                                                  | Na parte superior à depreciação aceite                                      |
| Despesas com combustíveis em bens sem prova de pertencerem ao ativo da empresa                                                                                       | Gasto total sem prova                                                       |
| Os juros e formas de remuneração de suprimentos e outros empréstimos ...                                                                                             | Excedente à taxa Euribor a 12 meses                                         |
| Menos-valias de viaturas ligeiras de passageiros                                                                                                                     | Valor depreciable ainda não aceite                                          |
| Gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa                                                                  | Se não pagas até ao fim do período seguinte                                 |
| Gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais                                                                                             | Se partes $\geq 1\%$ do capital<br>Se exceder o dobro da remuneração mensal |

## IVA não reembolsado

O IVA suportado em resultado de não ser exercido o direito à sua restituição (8ª Diretiva do Conselho 79/1072/CEE, de 6 de Dezembro) (Circular AT (DGCI) 14/2008)

Os sujeitos passivos de IVA estabelecidos em território português têm direito ao reembolso do IVA suportado em operações efetuadas noutros Estados-membros da União Europeia

Sempre que não seja exercido esse direito, o montante do IVA contabilizado como gasto não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC, porque não se verifica o requisito de indispensabilidade exigido pelo artº 23, nº 1, CIRC

## Estimativa do IRC

IRC e outros impostos incidentes sobre os lucros (C.724 Q 07)

- inclui o IRC, tributações autónomas e derrama estimados
- se estimativa efetuada no ano anterior se mostrar insuficiente, a diferença (conta 6885) deverá ser acrescida no C.724
- se estimativa efetuada no ano anterior for excessiva, a diferença (conta 7882) deverá ser abatida no C.765

|            |                |                                                                                            |            |
|------------|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | IRC e outros impostos incidentes direta ou indiretamente sobre lucros [artº 45º, nº 1, a)] | <b>724</b> |
| <b>Q07</b> | <b>Abate</b>   | Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos               | <b>765</b> |

## Exemplo

### Estimativa do IRC

|           |                              |        |        |
|-----------|------------------------------|--------|--------|
| Campo 701 | Resultado líquido do período | 8.750  | 10.000 |
| Campo 724 | Estimativa IRC (12,5%)       | 1.250  | 0      |
| Campo 765 | Lucro tributável             | 10.000 | 10.000 |

Para o Fisco é indiferente efetuar a estimativa dos impostos sobre lucros ou não

O Lucro Tributável é sempre o mesmo

No ano N, X, Lda contabilizou a estimativa do IRC de 1.250 €

- D/8121: 1.250
- C/241: 1.250

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: 1.250
- C/12: 1.250

Qual o lançamento contabilístico e o montante a acrescer no Q07 da M/22 de N+1:

**Hipótese 1:** o IRC devido foi de 2.000 € (estimativa insuficiente)

- D/ 6885: 750
- C/ 241: 750

Campo 724 Q07: +750 (Mod. 22 de N+1)

**Hipótese 2:** o IRC devido foi de 1.000 € (excesso de estimativa)

- D/ 241: 250
- C/ 7882: 250

Campo 765 Q07: -250 (Mod. 22 de N+1)

Também não são dedutíveis os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar (artº 45, nº 1, c), CIRC)

|            |                |                                                                                                                                  |            |
|------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o SP não esteja legalmente autorizado a suportar [artº 45º, nº 1, c)] | <b>727</b> |
|------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

### Multas, coimas e encargos pela prática de infrações (C.728 Q07)

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

#### Exemplo

- D/ 6888: 3.200
- C/ 12: 3.200

Não é gasto fiscal

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

|            |                |                                                                                                       |            |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações [artº 45º, nº 1, d)] | <b>728</b> |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

### Indemnizações por eventos seguráveis

Aceites as indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável (artº 23, nº 1, m), CIRC)

|            |                |                                                           |            |
|------------|----------------|-----------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Indemnizações por eventos seguráveis [artº 45º, nº 1, e)] | <b>729</b> |
|------------|----------------|-----------------------------------------------------------|------------|

#### Exemplo

Indemnização paga a um cliente, devido a um móvel que caiu sobre o pé do cliente e lhe partiu o pé

O cliente, que é bailarino, pediu à empresa uma indemnização de 3.000 €, por não poder trabalhar durante 2 meses, valor que a empresa pagou

A empresa não tinha qualquer seguro que cobrisse este risco, embora ele seja segurável

Gasto não aceite (artº 45, nº 1, e), CIRC): acresce 3.000 € (Q07 C.729)

#### Exemplo

A Empresa pagou uma indemnização no valor de 1.000 € a um cliente

Sabe-se que o risco é segurável e que não há para este tipo de seguros franquias

Acresce 1.000 – Campo 729 – artº 45, nº 1, e), CIRC

A Empresa indemnizou um cliente que escorregou no chão da loja e partiu uma perna

O valor da indemnização foi de 5.000 €

Sabe-se que a empresa não tinha seguro de responsabilidade civil e que a franquia neste tipo de seguros é sempre de 1.000 €

Valor aceite = 5.000 – 1.000 = 4.000 €

Acresce 1.000 – Campo 729 – artº 45, nº 1, e), CIRC

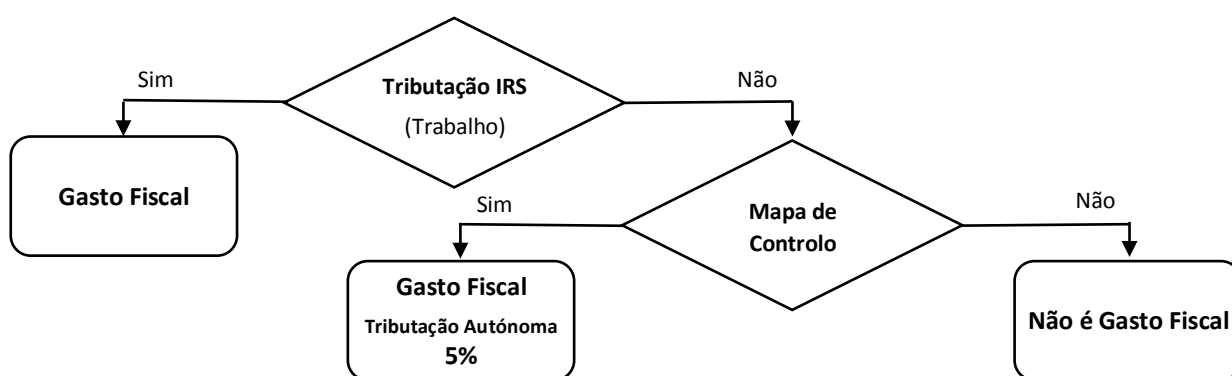
### Ajudas de custo e deslocação em automóvel próprio

Não são dedutíveis para efeitos fiscais: (artº 45, nº 1, f), CIRC)

- empregado ao serviço da entidade patronal
- não faturadas a clientes
- escrituradas a qualquer título
- se a entidade patronal não possuir, por cada pagamento efetuado, um mapa de controlo das deslocações, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência e objetivo

Exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário

Ajudas de custo e deslocação em automóvel próprio


**Q10**

Tributações autónomas

**365**
**Q07**

Acresce

Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [artº 45º, nº 1, alínea f)]

**730**

| Montantes da Função Pública  | Ano 2012                                                        |
|------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
|                              | DL 137/2010, de 28 de Dezembro                                  |
| Automóvel próprio            | 0,36 € / Km                                                     |
| Ajudas de custo: Portugal    | 50,20 € / dia                                                   |
| Ajudas de custo: Estrangeiro | 119,13 € / dia                                                  |
| Subsídio de refeição         | Dinheiro: 4,27 € × 1,2 = 5,12 €<br>Vales: 4,27 € × 1,6 = 6,83 € |

### Norma anti-abuso na utilização das ajudas de custo (das faturadas a clientes)

- as despesas com ajudas de custo são de difícil comprovação e correspondem muitas vezes a verdadeiros salários dos trabalhadores, pelo que, o legislador entendeu que estas despesas só seriam aceites como gastos fiscais se o respetivo montante fosse imputado aos clientes e expressamente mencionado na faturação emitida

### **Encargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador**

1. Não constituem rendimento do trabalho tributável, em IRS, na esfera do beneficiário:
  - Encargos expressamente mencionados na faturação emitida ao cliente e comprovados (mapa)  
 Gasto fiscalmente aceite (artº 23, nº 1, CIRC, pois é necessário para a obtenção do rendimento )  
 Não há lugar a qualquer tributação autónoma
  - Encargos expressamente mencionados na faturação emitida ao cliente, mas não possui elementos de prova que permitam comprovar a despesa (posta em causa a indispensabilidade do gasto, para efeitos do artº 23, nº 1, CIRC)  
 Gastos não dedutíveis fiscalmente  
 Tais encargos não são tributados autonomamente
  - Encargos não faturados ao cliente, mas possui o mapa  
 Gastos dedutíveis  
 Encargos tributados autonomamente à taxa de 5% (artº 88, nº 9, CIRC)
  - Encargos não faturados aos clientes e não devidamente documentadas com o mapa  
 Encargo não fiscalmente dedutível  
 Encargos não sujeitos a tributação autónoma, exceto se o sujeito passivo apresentar prejuízos fiscais no período a que o mesmo respeita, caso em que há lugar a essa tributação autónoma, à taxa de 5% (artº 88, nº 9, 2ª parte, CIRC)
2. Constituem rendimento do trabalho dependente e implicarem tributação em sede de IRS na esfera dos respetivos beneficiários  
 Encargos dedutíveis, na totalidade  
 Não há lugar a tributação autónoma

### **Exemplo**

X, Lda pagou ao empregado J..., no mês de Dezembro de 2012, ajudas de custo e Kms, por deslocações em automóvel próprio, ao serviço da empresa, não faturadas a clientes:

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

Determine o gasto fiscal da empresa X, Lda, relativamente a estes gastos de Dezembro de 2012 ?

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

Existe Mapa de Controlo e Recibos assinados pelo trabalhador



Determinação dos valores pagos ao empregado (Dezembro/2012):

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

■  $1.000 \times 0,50 = 500 \text{ €}$

■ **TOTAL = 675 + 500 = 1.175 €**

Determinação dos valores não sujeitos em IRS (Dezembro/2012):

■  $10 \times 50,20 - 10 \times 5,12 = 502 - 51,2 = 450,8 \text{ €}$

■  $1.000 \times 0,36 = 360 \text{ €}$

■ **TOTAL = 450,8 + 360 = 810,8 €**

Parte sujeita a IRS:  $1.175 - 810,80 = 364,20 \text{ €}$  (sujeita a retenção na fonte)

Fiscalidade:

É gasto fiscal e sujeito a tributação autónoma (artº 88, nº 9, CIRC):  $5\% \times 810,80 = 40,54 \text{ €}$

Caso não existisse Mapa de Controlo:

■ Acrescia Q07 C.730: 810,80 € (artº 45, nº 1, f), CIRC)

Sem tributação autónoma

■ mas, se prejuízo fiscal no período, tributação autónoma de 5% (artº 88, nº 9, CIRC)

### 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

**Q07**

Acresce

Juros de suprimentos [artº 45º, nº 1, j)]

**734**

### Euribor - European Interbank Offered Rate

Taxa utilizada nos negócios feitos entre 57 bancos:

- 51 dos mais importantes bancos europeus
- e 6 bancos internacionais com representatividade na zona Euro

Acresce Q07 a parte excedente

### Exemplo

X, LDA, detentora de 50% do capital da empresa Y, LDA, fez suprimentos à empresa Y, LDA, em 1.7.2012, 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.h.: 3,5%), acrescida de spread de 1,5% (artº 45, nº 1, j), 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 2012

- dias entre 1.7.2012 a 31.12.2012: 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:  $[30.000 \times (3,5\% + 1,5\%) \times 183] \div 365 = 752,05 \text{ €}$
- Acresce Q07:  $1.203,29 - 752,05 = 451,24 \text{ €}$  (C 734)

### Portaria 184/2002, 4 de Março

Juros e remunerações de suprimentos e empréstimos de sócios a PME (artº 135, Lei OE/2011)

Sempre que se trate de juros ou outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios a PME, é fixado em 6% o spread a acrescentar à taxa Euribor a 12 meses, do dia da constituição da dívida (e não apenas 1,5%)

Não sendo dedutível a parte que exceda aquele limite (artº 45, nº 1, j), CIRC)

### PME – Pequenas e Médias empresas

No âmbito do DL 372/2007, de 6 de Novembro, são consideradas PME as empresas que:

- Tenham menos de 250 trabalhadores, e
- Tenham um volume de negócios anual que não exceda 50.000.000 € ou um balanço total anual que não exceda 43.000.000 €

### Microentidades

Não ultrapassem dois dos seguintes requisitos:

- Total do balanço: 500.000 €
- Volume de negócios líquido: 500.000 €
- Nº de Trabalhadores: 5

## Encargos com o aluguer sem condutor viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

(incluindo os veículos elétricos)



### Não são gasto fiscal:

- na parte das depreciações que excedam as referidas no artº 34, nº 1, c) e e), CIRC
  - as que excedam os limites estabelecidos
  - as que, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante definido em Portaria (e barcos de recreio e aviões de turismo)

### Não se aplica:

- ✓ se afetos à exploração do serviço público de transportes
- ✓ se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal

### Portaria 467/2010, de 7 de Julho

Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação iniciado em:

- 1 de Janeiro de 2010 ou após essa data: 40.000 €
- 1 de Janeiro de 2011 ou após essa data:
  - veículos movidos exclusivamente a energia elétrica: 45.000 €
  - restantes viaturas: 30.000 €
- 1 de Janeiro de 2012 ou após essa data
  - veículos movidos exclusivamente a energia elétrica: 50.000 €
  - restantes viaturas: 25.000 €

Não são aceites como gastos: (artº 34, nº 1, e), CIRC)

- as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos
- na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante definido pela Portaria 467/2010
- bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados
- desde que tais bens não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo

**DR 25/2009** (estabelece o regime das depreciações e amortizações em IRC e revoga o DR 2/90, de 12 de Janeiro)

- Método das quotas constantes obrigatório para as viaturas ligeiras
- TABELA II Taxas genéricas      Grupo 4 - Material rolante ou de transporte
- Cod. 2375 Ligeiros e mistos      25%      (Taxa máxima)
- Vida útil mínima:  $100\% \div 25\% = 4$  anos
- Vida útil máxima:  $100\% \div (25\% \div 2) = 100\% \div 12,5\% = 8$  anos

## Tributação autónoma (artº 88, CIRC)

Ano 2012:

10%

- encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado no artº 34, nº 1, e), CIRS, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica
  - ✓ efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (artº 88, nº 3, CIRC)

20%

- se custo de aquisição superior ao montante fixado no artº 34, nº 1, e), CIRS (artº 88, nº 4, CIRC)

Os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica

- sujeitos a tributação autónoma independentemente de serem ou não fiscalmente dedutíveis em sede de IRC

### São encargos

Encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos (artº 88, nº 5, CIRC)

- depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização

Excluídos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos (artº 88, nº 6, CIRC)

- se afetos à exploração de serviço público de transportes
- se destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo
- também as depreciações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no artº 2, nº 3, b), nº 9, CIRS

Se empresa com prejuízo fiscal no período:

- as taxas de tributação autónoma elevadas em 10 pontos percentuais
- quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos no artigo (artº 88, nº 14, CIRC)

30%

- se custo de aquisição superior ao montante fixado no artº 34, nº 1, e), CIRS (artº 88, nº 4, CIRC)
- e se empresa com prejuízo fiscal no período (artº 88, nº 14, CIRC)

**Exemplo**

Despesas com o aluguer de uma viatura ligeira sem condutor:

- 1.000 € / mês, com início em 1.10.2011 até 31.12.2011
- Gastos com o aluguer:  $3 \times 1.000 = 3.000$  €  
(supondo viatura adquirida pela Rent-a-car em 2011 e com valor de aquisição superior a 30.000 €)

Gastos aceites:

- 2011:  $3 \times (30.000 \times 25\%) \div 12 = 3 \times 7.500 \div 12 = 1.875$  €

Gastos não aceites: (artº 45, nº 1, h), CIRC)

- $3.000 - 1.875 = 1.125$  €
- Acresce Q07: 1.125 € (C 732)

Tributação autónoma

- (artº 88, nº 3, a), CIRC):  $3.000 \times 20\% = 600$  € (Q10 C 365: 600 €)

**Se o aluguer ocorrer em 2012:**

(a mesma viatura de 2011 e com valor de aquisição superior a 30.000 €)

Gastos aceites:

- 2012:  $3 \times (30.000 \times 25\%) \div 12 = 3 \times 7.500 \div 12 = 1.875$  €

Gastos não aceites: (artº 45, nº 1, h), CIRC)

- $3.000 - 1.875 = 1.125$  €
- Acresce Q07: 1.125 € (C 732)

Tributação autónoma

- (artº 88, nº 4, CIRC):  $3.000 \times 20\% = 600$  € (Q10 C 365: 600 €)

Se prejuízo fiscal em 2011/2012:

- Tributação autónoma (artº 88, nº 14, CIRC):  $3.000 \times 30\% = 900$  € (Q10 C 365: 900 €)

|            |         |                                                                      |            |
|------------|---------|----------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | Acresce | Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [artº 45º, nº 1, h)] | <b>732</b> |
|------------|---------|----------------------------------------------------------------------|------------|

|            |                       |            |
|------------|-----------------------|------------|
| <b>Q10</b> | Tributações autónomas | <b>365</b> |
|------------|-----------------------|------------|

**Depreciações não aceites:**

|            |         |                                                                           |            |
|------------|---------|---------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | Acresce | Depreciações e amortizações (artº 34º, nº 1) ..., não aceites como gastos | <b>719</b> |
|------------|---------|---------------------------------------------------------------------------|------------|

As taxas de tributação autónoma são elevadas em 10%, se os sujeitos passivos apresentarem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem estes factos tributários (artº 88, nº 14, CIRC)

### Exemplo

#### Aquisição em 2009:

Viatura adquirida em 15.03.2009 por 50.000 €

- Depreciação contabilística de 2009 a 2012: 12.500 €
- Depreciação não dedutível:  $25\% \times (50.000 - 29.927,87) = 5.018,03 \text{ €}$
- Depreciação dedutível:  $12.500 - 5.018,03 = 7.481,97 \text{ €}$   
Depreciações aceites pela fiscalidade em cada um dos períodos de 2010, 2011 e 2012: 7.481,97 €
- Tributação autónoma (2011/2012):  $12.500 \times 20\% = 2.500 \text{ €}$
- Se prejuízo fiscal no período: tributação autónoma de  $12.500 \times 30\% = 3.750 \text{ €}$   
A tributação autónoma deverá incluir outros encargos dedutíveis: manutenção, combustíveis ...

#### Aquisição em 2010:

##### Se a viatura tivesse sido adquirida em 2010:

As depreciações aceites pela fiscalidade em cada um dos períodos de 2010 a 2013:

- $40.000 \times 25\% = 10.000 \text{ €}$
- Tributação autónoma 2011/2012:  $12.500 \times 20\% = 2.500 \text{ €}$

#### Aquisição em 2011:

##### Se a viatura tivesse sido adquirida em 2011:

As depreciações aceites pela fiscalidade em cada um dos períodos de 2011 a 2014:

- $30.000 \times 25\% = 7.500 \text{ €}$

#### Aquisição em 2012:

##### Se a viatura tivesse sido adquirida em 2012:

As depreciações aceites pela fiscalidade em cada um dos períodos de 2012 a 2015:

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

Se prejuízo fiscal no período: tributação autónoma de  $12.500 \times 30\% = 3.750 \text{ €}$

### Exemplo

Pressupondo a inexistência de prejuízo fiscal no período e viaturas adquiridas em 2011

| Valor de aquisição | Depreciação contabilística | Depreciação aceite fiscal (1) | Redução do IRC na depreciação | Tributação autónoma | Custo Fiscal |
|--------------------|----------------------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------|--------------|
| 30.000             | 7.500                      | 7.500                         | 1.875                         | 750 (2)             | 1.125        |
| 50.000             | 12.500                     | 7.500                         | 1.875                         | 2.500 (3)           | -625         |
| 75.000             | 18.750                     | 7.500                         | 1.875                         | 3.750 (3)           | -1.875       |
| 100.000            | 25.000                     | 7.500                         | 1.875                         | 5.000 (3)           | -3.125       |

(1) Taxa de depreciação de 25%, com limite de 7.500 €

(2) Taxa de tributação autónoma de 10%

(3) Taxa de tributação autónoma de 20%

## Despesas de representação (artº 88, nº 7, CIRC)

- as suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades

10%

2012

artº 88, nº 7, CIRC

### Todas as taxas de tributação autónoma são elevadas em 10%

- se sujeitos passivos apresentarem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários (artº 88, nº 14, CIRC)

### Exemplo

Despesas de representação em 2012: 5.000 € (Gastos aceites)

- Tributação autónoma (artº 88, nº 7, CIRC):  $5.000 \times 10\% = 500 \text{ €}$  (Q10 C 365: 500 €)

Se prejuízo fiscal em 2012:

- Tributação autónoma (artº 88, nº 14, CIRC):  $5.000 \times 20\% = 1.000 \text{ €}$  (Q10 C 365: 1.000 €)

### Exemplo

A empresa gastou 500 € com despesas referentes a almoços com clientes

Aceite: nada nos é dito em contrário no CIRC

Tributação Autónoma =  $500 \times 10\% = 50 \text{ €}$  (Q10 Mod. 22)

### Exemplo

Uma sociedade apurou prejuízo fiscal em 2012

Sabe-se que:

- Aquisição, em 2011, de uma viatura ligeira passageiros pelo montante de 40.000 €, e que foi depreciada à taxa de 25% (acresce Q07 o montante de 2.500 €)
- Realização de despesas de representação no valor de 3.000 €

Tributação autónoma incidente sobre estes factos em 2012

- $(10.000 \times 30\%) + (3.000 \times 20\%) = 3.600 \text{ €}$

### Exemplo

A Empresa X, Lda, tem uma viatura comercial ao seu serviço

Esta viatura fez 30.000 Km durante o ano de 2012 e sabe-se que:

- estão contabilizados gastos com combustível no valor de 3.000 €
- a viatura gasta uma média de 6 lt / 100 Km
- o preço médio do combustível durante o ano foi de 1,5 € / Litro

Excesso de consumo:  $3.000 - 2.400 = 600$  €

- 6 lt ----- 100 km
- X ----- 30.000 Km       $X = 1.800$  lt → 2.400 €

Acresce Q07 C.733: 600 € (artº 45, nº 1, i), CIRC)

### Exemplo

Duas viaturas de determinada empresa:

- Uma adquirida
- Outra alugada num contrato de renting

Aplicando-se o tratamento fiscal em IRC, nomeadamente quanto aos limites de aceitação do gasto fiscal e das tributações autónomas

Depreciações fiscalmente dedutíveis

- o limite de custo de aquisição relevante para a determinação das depreciações fiscalmente dedutíveis dependerá da data de aquisição da viatura

Limites fiscais para o custo das viaturas ligeiras

- limites definidos na Portaria 467/2010, de 30 de Junho, do Ministro das Finanças

O limite estará dependente da data de aquisição da viatura ligeira de passageiros:

- As viaturas adquiridas entre 1 de janeiro de 2010 e 31 de dezembro de 2010 terão um limite definido de 40.000 €
- As viaturas adquiridas entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2011 terão um limite definido de 30.000 € (ou 45.000 €, se exclusivamente elétricas)
- As viaturas adquiridas entre 1 de Janeiro de 2012 ou após essa data terão um limite definido de 25.000 € (ou 50.000 €, se exclusivamente elétricas)

O limite a considerar para as viaturas adquiridas antes de 1 de janeiro de 2010, a AT emitiu um entendimento através de informação vinculativa pelo despacho de 20/05/2011 (Processo 816/2011, do Centro de Estudos Fiscais), mantendo-se o anterior limite de 29.927,87 €

A viatura “A” foi adquirida em 2009 por 35.000 €

Para a viatura “B” foi celebrado um contrato de renting em 2010. tendo sido informado pela locadora que o valor de aquisição da viatura foi de 36.000 €

No período de tributação de 2011, para a viatura “A” adquirida em 2009, apenas será aceite como gasto fiscal a depreciação contabilizada determinada com base no limite 29.927,87 €



**Viatura “A”**

- Depreciação contabilizada =  $35.000 \times 25\% = 8.750 \text{ €}$
- Depreciação aceite fiscalmente =  $29.927,87 \times 25\% = 7.481,97 \text{ €}$
- Valor a acrescentar no Q07 C.719 =  $1.268,03 \text{ €}$  ( $8.750 - 7.481,97$ )

Preenchimento do mapa de depreciações e amortizações – mod. 32 (2011)

**Viatura “B”**

- utilizada através do contrato de renting celebrado em 2010
- o gasto contabilizado da renda será aceite em termos fiscais atendendo também aos referidos limites determinados pela data da celebração do contrato, neste caso, pelo limite de 40.000 € (contrato de 2010)

Renda =  $833,33 \text{ € / mês}$  ( $10.000 \div 12$ )

- Amortização financeira =  $750 / \text{mês} \times 12 = 9.000 \text{ €}$
- Juros e outros encargos =  $83,33 / \text{mês} \times 12 = 1.000 \text{ €}$
- Limite (depreciação) aceite fiscalmente =  $40.000 \times 25\% = 10.000 \text{ €}$
- Valor a acrescentar no Q07 C.732 =  $0 \text{ €}$  ( $9.000 < 10.000$ )

**Viatura “A”**

- Despesas com a utilização (combustíveis, portagens, estacionamento):  $3.000 \text{ €}$
- Despesas com a posse (impostos, seguros, inspeção):  $2.000 \text{ €}$
- Despesas com a manutenção (reparações, revisões, pneus):  $1.500 \text{ €}$
- Depreciações:  $8.750 \text{ €}$  ( $35.000 \times 25\%$ )
- Taxa de tributação autónoma:  $20\%$  (artº 88, nº 4, CIRC, porque  $35.000 > 29.927,87$ )
- Montante da tributação autónoma =  $15.250 \times 20\% = 3.050 \text{ €}$  (incluir C.365 do Q10)

**Viatura “B”**

- Valores idênticos de despesas de utilização, posse e manutenção
- Renda (amortização financeira e juros):  $10.000 \text{ €}$
- Taxa de tributação autónoma =  $10\%$  (artº 88, nº 3, CIRC, porque  $36.000 < 40.000$ )
- Montante da tributação autónoma =  $16.500 \times 10\% = 1.650 \text{ €}$  (incluir C.365 do Q10)

**Despesas com combustíveis**

- na parte em que o SP não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizadas em regime de locação
- e de que não são ultrapassados os consumos normais

Fatura exigível nos termos do artº 36, CIVA

- matrícula da viatura abastecida



**Mapa de controlo**

## As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (artº 45, nº 1, I), CIRC)

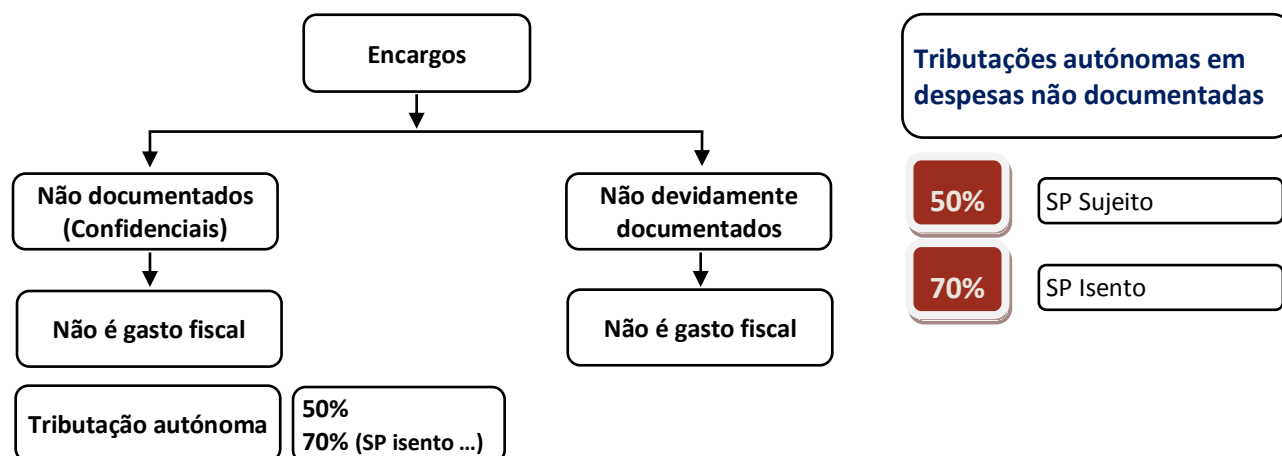
Se não estiverem afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinarem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo

- exceto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciable nos termos do artº 34, nº 1, e), CIRC, ainda não aceite como gasto (ver capítulo das depreciações)

## Taxas de tributação autónoma (artº 88, CIRC)

| Rubrica                                                                                                                                                        | Taxa       | Observações          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|----------------------|
| Despesas não documentadas                                                                                                                                      | 50%        | Não é gasto fiscal   |
| Despesas não documentadas<br>SP total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola | 70%        | -                    |
| Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado                                                                                     | 35%<br>55% | -<br>SP isentos .... |

## Despesas não documentadas



## Exemplo

Uma empresa apresenta um resultado antes de impostos de 100.000 €, relativamente ao período N

Nos gastos tem despesas não documentadas no valor de 1.000 €

Supondo que não existem quaisquer outras correções fiscais e que não foi fixada qualquer derrama

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

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (artº 45, nº 1, g), CIRC)

- não documentados (por exemplo, Conta 6888 – Outros gastos e perdas): acresce Q07 C.716

Taxas de tributação autónoma (artº 88, nº 1, CIRC)

- 50% dessas despesas: Adiciona-se ao IRC no Q10

|             |                                                        |                |
|-------------|--------------------------------------------------------|----------------|
| 1           | <b>RAI = Resultado Líquido + IRC Estimado</b>          | <b>100.000</b> |
| 2           | Correção (Q 07) Despesas não documentadas              | +1.000         |
| 3 = 1 + 2   | Lucro Tributável = Matéria Coletável                   | 101.000        |
| 4 = 3 × 25% | Coleta de IRC = IRC Liquidado                          | 25.250         |
| 5 = 2 × 50% | Despesas não documentadas (tributação autónoma de 50%) | +500           |
| 6 = 4 + 5   | Total a pagar                                          | 25.750         |

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

- acrescentando ao RLE as despesas não documentadas, os 1.000 € são tributados à taxa do IRC de 25%: 250 € (Q07) (considera-se a taxa do IRC como única de 25%)
- objeto de tributação autónoma, incidindo 50% sobre essas despesas, acresce ao IRC liquidado: 500 € (Q10)

|            |                |                                                            |            |
|------------|----------------|------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Gastos não documentados [artº 23º, nº 1]                   | <b>716</b> |
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Encargos não devidamente documentados [artº 45º, nº 1, g)] | <b>731</b> |

Em 2012, todas as taxas de tributação autónoma são elevadas em 10%

- se sujeitos passivos apresentarem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários (artº 88, nº 14, CIRC)

### Exemplo

Pagou 500 € de consulta do Tarot, para conhecer o melhor rumo a traçar para a empresa, por ter consecutivamente prejuízos, não tendo documento comprovativo

Despesas não documentadas

Gasto não aceite (artº 23, nº 1, CIRC): acresce 500 € (Q07 C.716)

Tributação Autónoma = 500 x (50% + 10%) = 300 € (artº 88, nº 1 e nº 14, CIRC)

Mesmo que fossem documentadas não seriam indispensáveis para a obtenção de rendimentos

- Gasto não aceite (artº 45, nº 1, g), CIRC)
- Acresceria 500 € (Q07 C.731)
- Não haveria tributação autónoma

|            |                |                                                                                                                                           |            |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Encargos evidenciados em documentos emitidos por SP com NIF inexistente ou inválido ou por SP cessados oficiosamente [artº 45º, nº 1, b)] | <b>726</b> |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

### Alterações em 2011

Não concorrem para a formação do lucro tributável (Lei 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE/2011)

- a contribuição sobre o setor bancário (artº 45, nº 1, o), CIRC)
- as menos-valias e outras perdas relativas a partes de capital, na parte do valor que corresponda aos lucros distribuídos que tenham beneficiado da dedução prevista no artº 51, CIRC, nos últimos quatro anos (artº 45, nº 4, CIRC)

**Gastos com a transmissão onerosa de partes de capital** (artº 23, nº 3, nº 4 e 1ª parte do nº 5, CIRC)

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

- a entidades com as quais existam relações especiais (artº 63, nº 4, CIRC)
- a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação

Também não são aceites

- se a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objeto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos
- e tenham decorrido menos de 3 anos entre a data da verificação do facto e a data da transmissão

|            |                |                                                                                                           |            |
|------------|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (artº 23º, nºs 3, 4 e 1.ª parte do nº 5) | <b>717</b> |
|------------|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

**Menos-valias de partes sociais** (artº 45, nº 3, CIRC)

Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital

- incluindo a sua remição e amortização com redução de capital
- bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (prestações suplementares)

Concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor

|            |                |                                                                                                                           |            |
|------------|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | 50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (artº 45º, nº 3, parte final) | <b>737</b> |
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (artº 66º)                      | <b>747</b> |

**Exemplo**

A, Lda, adquiriu 90% de B, Lda, sujeita e não isenta de IRC e não relacionada, por 1.200.000 €

Um ano depois, B, Lda, distribui a totalidade dos resultados transitados (1.000.000 €), cabendo a A, Lda, lucros no valor de 900.000 € (90%)

No mês seguinte, A, Lda, procede à venda daquela participação, a entidade não relacionada nem sujeita a um regime fiscal mais favorável, pelo montante de 200.000 €

A, Lda, elimina a DTE do artº 51, nº 1, CIRC, em que os 900.000 € não são objeto de tributação

É apurada uma menos-valia de 1.000.000 € com a alienação da participação

$$200.000 - 1.200.000 = -1.000.000 \text{ €}$$

No entanto, apenas é aceite como gasto fiscal o montante de 50.000 € (artº 45, nº 3 e 4, CIRC)

$$(1.000.000 - 900.000) \times 50\% = 50.000 \text{ €}$$

Antes de 2011, A, Lda, iria deduzir ao lucro tributável o montante de 500.000 €

## **Limitação do Planeamento Fiscal na Distribuição dos Lucros**

- visa obviar à prática que consiste em fazer anteceder a alienação de participações sociais por uma distribuição de lucros, a que é aplicada a dedução do artº 51, CIRC, obtendo ao mesmo tempo a eliminação da DTE e o apuramento de uma menos-valia (Relatório do OE/2011)

## **Gratificações a título de participação nos resultados**

As regras que constavam no artº 24, CIRC, como variações patrimoniais negativas, foram deslocalizadas em 2010 para os artº 23 e 45, CIRC

Fiscalmente é mantido o princípio de que são dedutíveis em IRC todos os gastos com o pessoal que sejam considerados rendimentos do trabalho dependente e como tal tributados em IRS

Os gastos relativos à participação nos lucros (gratificações de balanço) passaram a concorrer para formação do lucro tributável do período a que os lucros respeitam, ou seja, deixam de ser variações patrimoniais negativas, embora se mantenham as regras e condições do anterior artº 24, CIRC

As gratificações de balanço, resultantes da aplicação de resultados (lucros) são consideradas gastos, no período a que respeita o resultado em que participam

- gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores
- desde que colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte

Não aceites os gastos, se os beneficiários sejam, direta ou indiretamente (artº 45, nº 1, m) e n), CIRC)

- detentores de partes representativas  $\leq 1\%$  do capital social
- e importâncias ultrapassem o dobro da remuneração mensal (média, últimos 12 meses) do período a que respeita o resultado
- parte excedentária assimilada a lucros distribuídos

Se atribuídas a trabalhadores não existe nenhum limite

Uma empresa deve reconhecer o gasto esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações quando, e só quando:

- a empresa tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados e possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação
- caso não seja possível tal estimativa, a Circular 9/2011 prevê o aceite se variação patrimonial negativa em 2011, abatida em 2011 (antes era em 2010) (abate em 2011: C.704)

Consideram-se gastos fiscais ... os de natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros ... (artº 23, nº 1, d), CIRC)

Não são dedutíveis para efeitos fiscais (acrescem ao Q07 C.735):

- gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa (artº 45, nº 1, m), CIRC)
  - quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte
- quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social (artº 45, nº 1, n), CIRC)
  - na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam

Considera-se para fixação desta percentagem, que o beneficiário detém indiretamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respetivos ascendentes ou descendentes até ao 2º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais (artº 45, nº 7, CIRC)

Caso não se verifiquem os pagamentos destes montantes aceites fiscalmente, até final do ano seguinte, 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 (artº 45, nº 6, CIRC)

Acrescem ao Q10 C.363 (IRC de anos anteriores) + Q10 C.366 (Juros compensatórios)

|            |                |                                                                                                               |            |
|------------|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [artº 45º, nº 1, n)] | <b>735</b> |
|------------|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

### Exemplo

A administração/gerência decidiu que irá propor à Assembleia-Geral a realizar no mês de Março de 2013, a atribuição de gratificações de balanço relativas a 2012, de 10.000 €, aos seus funcionários

Até 2009, as gratificações de balanço, resultantes da aplicação de resultados eram consideradas

- na Fiscalidade como variações patrimoniais negativas do período a que respeita o resultado
- na Contabilidade (POC) eram registadas no período da decisão da Assembleia (o período seguinte)

A partir de 2010, passam a ser gastos do período em que participam (na Fiscalidade e na Contabilidade)

De acordo com o § 22, NCRF 28, a participação nos lucros e bónus são um gasto no período e não uma redução de capital

Em SNC, tal decisão deveria ser registada como gasto de 2012 (D/ 638 a 2312: 10.000 €), aceite também em 2012 pela Fiscalidade, embora decidida formalmente e paga em 2013

- a Circular 9/2011, prevê a situação anterior como elegível, mas como variação patrimonial negativa no período da decisão, se não fosse possível estimar no período anterior

### 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 vai atribuir no ano N+1 gratificações por conta dos resultados do ano N ao sócio-gerente A... a importância de 10.000 €

Durante o ano N, A.. auferiu 2.400 € por mês

Trata-se de um gasto contabilístico do ano N

- D/ 638 a 2312: 10.000 €

#### Valor do gasto fiscal respetivo

Gratificações aceites como gasto =  $(2.400 \times 12 \times 2) \div 12 = 5.600 \text{ €}$

Gratificações não aceites =  $10.000 - 5.600 = 4.400 \text{ €}$  (artº 45, nº 1, n), CIRC - não é gasto fiscal)

Q07 C.735 - Acresce 4.400 € (Modelo 22 do ano N)

Nota:

Em 31.3.N+1, na Assembleia-Geral do Encerramento das contas do ano N, é decidida a distribuição de lucros e gratificações, devendo já estarem registadas na Contabilidade em N

Na Modelo 22 do ano N, a apresentar no mês de Maio de N+1, nada se faz no Q07 - se até ao fim do ano N+1 pagar ou colocar à disposição do sócio o montante das gratificações - artº 45, nº 6, CIRC

- se até ao final do ano N+1 as gratificações não forem pagas ou colocadas à disposição (Q10 C.363)
- a empresa paga o IRC beneficiado no ano N + juros compensatórios (Q10 C.366)
  - juros compensatórios: 4% ao ano, contados dia a dia (juros simples)

IRC:  $5.600 \times 25\% = 1.400 \text{ €}$  (se MC > 12.500 + 5.600)

Juros Compensatórios:  $1.400 \times 4\% \times 365 \div 365 = 56 \text{ €}$

### Exemplo

Uma dada empresa pretende reconhecer como gasto do período de 2012 e com base numa estimativa fiável, a sua obrigação construtiva relativa aos benefícios dos empregados, a título de participação nos lucros, fundamentando-se na prática passada

A estimativa aponta para um valor de 3% dos lucros

Efetuados os cálculos do valor a atribuir a cada empregado, com base na experiência do passado, constatou-se que o valor da gratificação a receber pelo gerente é 5.500 €

Este é também titular de 2% do capital social da empresa e a sua remuneração mensal é 2.100 €

Quais as correções fiscais a efetuar?

Valor da gratificação a atribuir ao gerente: 5.500 € (a ser pago ou colocado à disposição até final de 2013)

Remuneração mensal média do gerente:  $2.100 \times 14 \div 12 = 2.450 \text{ €}$  (limite aceite:  $2.450 \times 2 = 4.900 \text{ €}$ )

Contabilisticamente: reconhece como gasto do período: 5.500 €

Fiscalmente: acresce no Q.07 Mod. 22: 600 € ( $5.500 - 4.900$ )

Se apenas fosse registada em 2013, seria uma variação patrimonial negativa, abatendo no Q07 C.704 o valor de 4.900 €, da Mod. 22 de 2012 [Circular 9/2011, AT (DGCI)]

### Exemplo

Z, Lda., com 2 sócios com 50% do capital social, em assembleia geral de aprovação das contas de 2012, em Março de 2013, decidiu atribuir, a título de gratificação por aplicação de resultados, para pagamento até 31.12.2013

- 20.000 €, para os trabalhadores
- 10.000 €, para os dois sócios e que são igualmente gerentes

Sabendo que a remuneração mensal de cada sócio-gerente é de 1.200 €

Relativo a 2012, a Sociedade pode considerar como gasto, 25.600 €

Gasto aceite fiscalmente no período de 2012:

- $20.000 + 2 \times (2 \times 1.200 \times 14 \div 12) = 20.000 + 5.600 = 25.600 \text{ €}$

Se não pagar, repõe o benefício na Mod. 22 de 2012, acrescido de juros compensatórios



## Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado

Regime fiscal claramente mais favorável: (artº 65, CIRC)

- a residentes num dos territórios da lista do Ministério das Finanças
  - Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis (Portaria 1272/2001, de 9.11 e Portaria 150/2004, de 13.2)
- se a entidade credora não for tributada pelo seu rendimento
- se for tributada a uma taxa efetiva inferior a 60% da taxa do IRC

**Taxa = 35%** (SP regime geral)

**35%**

Sujeito

**Taxa = 55%** (SP isento de IRC) (artº 88, nº 8, CIRC)

**55%**

Isento

- as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a qualquer título
  - a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português
  - e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável
  - não é gasto fiscal nos termos do artº 65, nº 1, CIRC
- salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a
  - operações efetivamente realizadas
  - e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado
  - até 30 dias após notificação

### Exemplo

Empresa residente em Hong Kong fatura a uma empresa residente em Portugal X, LDA

- comissões por contatos realizados naquele país e que originam vendas para a empresa portuguesa
- o 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, direção efetiva 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 efetuar retenção na fonte do IRC à taxa de 15% (artº 87, nº 4, e), 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 Atração)

**Mas...**



Hong Kong, é considerado um “paraíso fiscal” pela Portaria 150/2004

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

Não existindo esta prova

- gastos não dedutíveis (artº 65, nº 1, CIRC): acrescem no C.746 do Q07 Mod. 22
- e sujeitos a uma tributação autónoma de 35% (artº 88, nº 8, CIRC)

Estando em causa a prestação de serviços de intermediação e locação que implica vendas para o território nacional

- devem ser incluídos no “dossier fiscal” os documentos comprovativos dessas vendas e dos movimentos originados pelas mesmas

|            |                |                                                                                           |            |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [artº 65º] | <b>746</b> |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

### Exemplo

X, Lda, pagou 500 € a uma Empresa com sede num Paraíso Fiscal (não consegue provar que esta despesa é uma despesa normal inerente à atividade e nem tão pouco que foi efetuada)

Não aceite (artº 65, CIRC) - Acresce 500 € – Q07 C.746

Tributação Autónoma =  $500 \times 35\% = 175 \text{ €}$  (artº 88, nº 8, CIRC)

### Campos brancos do Q07

Caso ocorram acréscimos ou abates no Q07 cujos campos disponíveis não contemplem a situação, utilizam-se estes campos

Deve ser justificado no “dossier fiscal” todos os acréscimos e abates incluídos nestes campos

|            |                |  |            |
|------------|----------------|--|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> |  | <b>752</b> |
| <b>Q07</b> | <b>Abate</b>   |  | <b>775</b> |

## Dossier Fiscal

Portaria 92-A/2011, de 28 de Fevereiro

O processo de documentação fiscal, também designado por dossier fiscal (artº 130, CIRC), é constituído pelos documentos identificados no anexo I da Portaria

O dossier fiscal pode integrar o ficheiro SAF-T (PT) relativo à contabilidade, extraído após o encerramento de contas, gravado em suporte digital não regravável e assinado através de aplicação informática disponibilizada para o efeito no sítio da AT, na Internet

Os documentos que integram o dossier fiscal são mantidos em suporte papel ou em suporte digital

A entrega do dossier fiscal, por imposição legal ou a pedido da administração fiscal, pode igualmente efetuar-se em suporte papel ou em suporte digital

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

Organização até ao termo do prazo para a apresentação da declaração anual (arquivo: 10 anos)

Conteúdo:

- relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos
- lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis
- mapa de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários
- mapa, de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias
- mapas, de modelo oficial, das depreciações e amortizações
- mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal
- mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação
- mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
- mapa de controlo das correções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade
- outros documentos mencionados nos Códigos e diplomas complementares

A documentação relacionada com os preços de transferência é considerada como parte integrante do dossier fiscal

## 3. Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações

(artº 29 a 34, CIRC e DR 25/2009, de 14 de Setembro)

### Encargos fiscalmente dedutíveis

Só serão considerados gastos:

- os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto
- ou para a manutenção da fonte produtora

**As depreciações e amortizações** (artº 23, nº 1, g), CIRC)

### Ativo Fixo

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

### Classe 4 - Investimentos

- 41 Investimentos financeiros
- 42 Propriedades de investimento (428 Depreciações acumuladas)
- 43 Ativos fixos tangíveis (438 Depreciações acumuladas) NCRF 7
- 44 Ativos intangíveis (448 Amortizações acumuladas)
- 45 Investimentos e curso
- 46 Ativos não correntes detidos para venda NCRF 8

### Valorimetria de Entrada

Princípio do Custo Histórico

- Custo de Aquisição (valor da fatura do fornecedor e despesas diretas de compra)
- Custo de Produção (nível e técnica de custeio aplicados aos demais bens produzidos)

Englobamento no Custo de Aquisição ou de Produção

- Despesas de Instalação e Montagem (despesas diretas indispensáveis para que os bens possam cumprir a sua finalidade)
- Outro tipo de despesas associadas à aquisição de certos ativos (IMT, escrituras e registos e IVA suportado não dedutível) (artº 2, nº 4, DR 25/2009)
- Despesas Financeiras (suportadas no período que antecede a entrada em funcionamento dos bens – superior a 1 ano) (artº 2, nº 6, DR 25/2009)

## Depreciação

A depreciação é a imputação sistemática de quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil (em gastos com depreciações e amortizações de ativos fixos)

A depreciação inicia-se quando o ativo está disponível para uso

A depreciação cessa quando o ativo é:

- classificado como detido para venda
- desreconhecido

## Depreciação - quantia depreciável

Quantia depreciável:

- o custo do ativo menos o seu valor residual (artº 3, nº 1, DR 25/2009)

Valor residual:

- preço de venda estimado após a dedução dos custos de vender
- se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no fim da sua vida útil

## Depreciação - alterações de estimativas

Pelo menos no final de cada período, deverão ser revistos:

- a vida útil
- o método de cálculo da depreciação
- o valor residual

Se se fizerem alterações

- estas deverão ser tratadas como alterações de estimativas (NCRF 4)

## Depreciações (artº 31, CIRC)

No método das quotas constantes, a quota anual de depreciações ou amortizações que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no DR 25/2009, aos seguintes valores:

- Custo de aquisição ou de produção
- Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal
- Valor de mercado à data de abertura da escrita, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção

## Depreciações e Amortizações (artº 29, CIRC)

**Amortização:** a perda de valor de bens imateriais ou financeiros

**Depreciação:** a perda de valor de uso de bens ou de materiais

Aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deperecimento: (artº 1, nº 1, DR 25/2009)

- Ativos Fixos Tangíveis
- Ativos Intangíveis
- Propriedades de Investimento, contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo

Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela AT, os elementos do ativo só se consideram sujeitos a deperecimento depois de entrarem em funcionamento ou utilização

Pelo § 55 da NCRF 7

- a depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso (quando este estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida)



A contabilização das depreciações e amortizações do ativo fixo pode ser efetuada de acordo com uma dupla perspetiva:

### **Critério económico** (ou “critério de gestão ou contabilístico”)

- corresponde à perda real ou efetiva do valor do bem e poderá basear-se em estudos elaborados por técnicos especialistas desse ativo fixo, definindo a sua utilidade económica (vida útil)

### **Critério fiscal**

- baseado em regras e tabelas que fixam as taxas de depreciação e amortização dos bens, assentes numa vida útil estimada pela Administração Fiscal

### **Condições gerais de aceitação das depreciações e amortizações**

- as novas categorias dos elementos do ativo sujeitas a deperecimento “substituem” o anterior conceito de imobilizado
- a dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações deixa de estar dependente da respetiva contabilização como gasto no mesmo período de tributação
  - aceites quando tenham sido contabilizadas como gastos nos períodos de tributação anteriores, desde que não fossem dedutíveis por excederem as quotas máximas admitidas

### **Registo dos bens de investimento**

O cadastro de bens de investimento é uma ferramenta de controlo dos bens, sendo também uma exigência legal, conforme o artº 51, CIVA:

- Os sujeitos passivos que possuam contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC ou nos termos do artº 50, nº 2, CIVA, são obrigados a efetuar registo dos seus bens de investimento, de forma a permitir o controlo das deduções efetuadas e das regularizações processadas
- Este registo deve comportar, para cada um dos bens, os seguintes elementos:
  - data da aquisição ou da conclusão das obras em bens imóveis e do início da utilização ou ocupação
  - valor do imposto suportado
  - percentagem de dedução em vigor no momento da aquisição
  - somatório das deduções efetuadas até ao ano da conclusão das obras em bens imóveis
  - percentagem definitiva de dedução do ano de aquisição ou da conclusão das obras em bens imóveis
  - percentagem definitiva de dedução de cada um dos anos do período de regularização
- Registo efetuado no prazo constante dos artº 45 e 48, CIVA, contado a partir:
  - da data de receção da fatura ou documento equivalente que certifique a aquisição
  - da data da conclusão das obras em bens imóveis
  - da data em que devem ser processadas as regularizações

### **A conta 43 possui as seguintes subcontas**

- 431 terrenos e recursos naturais
- 432 edifícios e outras construções
- 433 equipamento básico
- 434 equipamento de transporte
- 435 equipamento administrativo
- 436 equipamentos biológicos
- 437 outros ativos fixos tangíveis
- 438 depreciações acumuladas
- 439 perdas por imparidade acumuladas
- 438 depreciações acumuladas

Os terrenos não são depreciados

Os demais ativos fixos tangíveis devem ser depreciados

### **Mensuração dos ativos fixos tangíveis**

- Contabilisticamente (IAS 16 e NCRF 7), os ativos fixos tangíveis podem ser mensurados pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização
  - Pelo modelo do custo, o ativo é escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas
  - O modelo de revalorização é usado apenas nos casos em que o justo valor possa ser mensurado fiavelmente

**Valorimetria na Fiscalidade** (artº 31, CIRC):

- Custo de aquisição: preço de compra acrescido dos gastos acessórios suportados até à entrada em funcionamento
- Custo de produção: custo de aquisição das matérias-primas e de consumo adicionado da mão-de-obra direta e outros gastos imputáveis à sua fabricação

Tem de ser adicionado o IVA da qual foi excluído o direito à dedução

Fiscalmente será aceite apenas o modelo do custo (segundo o qual serão reconhecidas em resultados as perdas por imparidade e as depreciações)

- passam a ser incluídos no custo de aquisição ou produção, os custos de empréstimos obtidos diretamente atribuíveis à aquisição ou produção dos elementos depreciables, na medida em que respeitem ao período anterior à entrada em funcionamento ou utilização e desde que esse período seja superior a um ano

**Valorimetria dos elementos depreciables ou amortizáveis**

Incluem-se no custo de aquisição ou de produção dos elementos depreciables ou amortizáveis, de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável

- os custos de empréstimos obtidos, incluindo diferenças de câmbio a eles associados, quando respeitarem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização, desde que este seja superior a um ano

**Cálculo das depreciações** (artº 30, CIRC)

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

Os sujeitos passivos podem, no entanto, optar pelo método das quotas decrescentes relativamente aos ativos fixos tangíveis que:

- não tenham sido adquiridos em estado de uso
- não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, mobiliário e equipamentos sociais (artº 4, nº 1 e 2, DR 25/2009)

**Tipos de Métodos**

O método de depreciação deve refletir a forma como os benefícios económicos futuros são usados pela empresa (SNC)

- **Na base do tempo:**
  - Em Linha Reta (quotas constantes)
  - Quotas Decrescentes (quotas degressivas)
- **Na base do uso físico do ativo:**
  - Com base nas unidades que produz
  - Com base no número de horas que trabalha

## Depreciação – vida útil

O período durante o qual a entidade espera que um ativo esteja disponível para uso ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo

A vida útil depende de fatores de:

- Ordem física:
  - deterioração, uso físico, decadência, etc
- Ordem económica:
  - inadequado (quando a dimensão de uma fábrica se torna insuficiente para as necessidades produtivas da empresa)
  - ineficiente (substituição de um computador por outro com mais memória)
  - obsoleto

Para efeitos fiscais, a vida útil é definida como sendo o período durante o qual se recupera totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respetivo valor residual

A vida útil deve ser estimada tendo em conta diversos fatores: usura, estragos físicos esperados, obsolescência e limites legais ou outros no uso do ativo

- necessidade de revisão periódica da vida útil dos bens e das respetivas taxas de depreciação

## Conta 43 – Ativos fixos tangíveis

Segundo a NCRF -7, ativos fixos tangíveis são itens tangíveis que:

- sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a terceiros, ou para fins administrativos
- se espera que sejam usados durante mais do que um período

## Elementos depreciáveis ou amortizáveis

Depreciações e amortizações tributadas em períodos anteriores (artº 30, CIRC):

- passa a ser permitida a dedutibilidade fiscal de depreciações que tenham sido contabilizadas como gastos mas não aceites em períodos anteriores (artº 1, nº 3, DR 25/2009)
- foi eliminada a obrigatoriedade de proceder à regularização contabilística (antigo artº 21, DR 2/1990)
- foi também eliminada a obrigação de proceder à depreciação de determinados bens por grupos homogéneos



**Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro de 2009**

- revê o regime das “depreciações e amortizações”, em linha com a adaptação das regras de determinação do lucro tributável ao enquadramento contabilístico resultante do SNC e da adoção das normas internacionais de contabilidade

Em regra as depreciações e amortizações são calculadas pelo método das quotas constantes, tendo presente o período de vida útil máximo e mínimo do bem, tendo em conta o setor em que é utilizado e ainda as condições da sua utilização.

Conforme Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro, as taxas máximas mais usuais são as seguintes (sem diferenças relativamente ao anterior diploma):

| Tipo de bens                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                       | Taxa anual<br>(Quotas Constantes)                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Ativo fixo tangível</b>                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                       |                                                                              |
| Edifícios e outras construções:                                                                                                                                                                                                                  | Edifícios industriais                                                                                 | 5%                                                                           |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Comerciais e administrativos                                                                          | 2%                                                                           |
| Equipamentos de uso geral<br>(Oficinas)                                                                                                                                                                                                          | Carpintarias                                                                                          | 12,5%                                                                        |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Serralharias                                                                                          | 14,28%                                                                       |
| Equipamentos de uso geral<br>(Máquinas e ferramentas)                                                                                                                                                                                            | Ligeiras                                                                                              | 20%                                                                          |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Pesadas                                                                                               | 12,5%                                                                        |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Aparelhagem e máquinas eletrónicas                                                                    | 20%                                                                          |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Aparelhos de laboratório e precisão                                                                   | 14,28%                                                                       |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Equipamento de escritório<br>(fotocopiadoras)                                                         | 20%                                                                          |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Mobiliário                                                                                            | 12,5%                                                                        |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Computadores                                                                                          | 33,33%                                                                       |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Programas de computador                                                                               | 33,33%                                                                       |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Aparelhos telemóveis                                                                                  | 20%                                                                          |
| Veículos automóveis                                                                                                                                                                                                                              | Ligeiros e mistos                                                                                     | 25%                                                                          |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Pesados de passageiros                                                                                | 14,28%                                                                       |
|                                                                                                                                                                                                                                                  | Pesados e reboques, de mercadorias                                                                    | 20%                                                                          |
| <b>Ativo intangível</b>                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                       |                                                                              |
| Projetos de desenvolvimento                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                       | 33,33%                                                                       |
| Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de fabrico, moldes ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo |                                                                                                       | Taxa em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva |
| Trespasse/Goodwill                                                                                                                                                                                                                               | Não amortizável, exceto em caso de deperecimento efetivo, devidamente comprovado e autorizado pela AT |                                                                              |

### **Métodos de cálculo das depreciações e amortizações** (artº 30, CIRC):

- Regra: Quotas constantes (artº 30, nº 1, CIRC)
- Opção: Método das quotas decrescentes (desde que não adquiridos em estado de uso, edifícios, viaturas passageiros ou mistas...) (artº 30, nº 2, CIRC)

Além disso, prevê-se, em determinadas circunstâncias, que as empresas possam utilizar um método de depreciação diferente dos previstos no decreto regulamentar

- se da aplicação desse método a quota anual de depreciação não exceder a quota máxima permitida no decreto regulamentar, não é necessário pedir autorização à AT (artº 30, nº 3, CIRC)

Quotas mínimas de depreciação (artº 30, nº 6, CIRC):

- Em regra, as quotas mínimas de depreciação ou amortização que não sejam contabilizadas como gasto do período de tributação a que respeitam não podem ser deduzidas em qualquer outro
- No entanto, passa a ser possível solicitar à AT autorização para utilizar quotas de depreciação ou amortização inferiores às mínimas, quando existam razões que o justifiquem...

Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela AT, as depreciações e amortizações só são fiscalmente consideradas, relativamente a:

- ativos fixos tangíveis e a propriedades de investimento: a partir da sua entrada em funcionamento ou utilização;
- ativos intangíveis ou ativos biológicos que não sejam consumíveis: a partir da sua aquisição ou do início de atividade, se for posterior, ou, ainda, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de rendimentos, a partir da sua utilização com esse fim

As depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores

### **Base de cálculo**

Para efeitos fiscais, o cálculo das depreciações e amortizações deve incidir sobre:

- custo de aquisição, quando se trate de elementos adquiridos a terceiros a título oneroso
- custo de produção, caso se trate de elementos construídos ou produzidos pela própria empresa
- valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal
- valor de mercado, à data da abertura de escrita, para os bens objeto de avaliação para este efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção, podendo esse valor ser objeto de correção, para efeitos fiscais, quando se considere excedido

### **Período de vida útil**

- o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o valor de um elemento do ativo depreciable ou amortizável, excluído, quando for caso disso, o respetivo valor residual

Para efeitos de cálculo do limite máximo das quotas de depreciação ou amortização que podem ser aceites, em cada período de tributação, deve ser aplicado, em relação a cada elemento do ativo, o mesmo método de depreciação e amortização desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização

## Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

| Casos          | Métodos            | Condições                                                                                                                             |
|----------------|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Geral</b>   | Quotas Constantes  | -                                                                                                                                     |
| <b>Opção</b>   | Quotas Degressivas | Exceto elementos adquiridos em estado de uso, edifícios, viaturas ligeiras de passageiros e mistas, mobiliário e equipamentos sociais |
| <b>Exceção</b> | Outros             | Quando a natureza de deperecimento ou a atividade económica da empresa o justifique, após prévio reconhecimento da AT                 |

- Quotas anuais
- Quotas em duodécimos

- Quotas aceleradas

### Depreciações (artº 30, CIRC)

Podem ainda ser aplicados métodos de depreciação e amortização diferentes

- desde que, mediante requerimento
- seja obtidos o reconhecimento prévio da Autoridade Tributária
- salvo quando daí não resulte uma quota anual de depreciação ou amortização superior à prevista no artº 31, CIRC (artº 4, nº 3, DR 25/2009)

### Taxas de depreciação

As que constam nas Tabelas anexas ao DR 25/2009:



### Taxas máximas

(Tabelas anexas ao DR 25/2009, de 14 de Setembro)

- Tabela I - Taxas Específicas
- Tabela II - Taxas Genéricas

Não impedida a alteração das taxas de um período para outro

### Períodos de Vida Útil de Depreciação

Vida Útil Mínima:  $100\% \div \text{Taxa Máxima de Depreciação}$

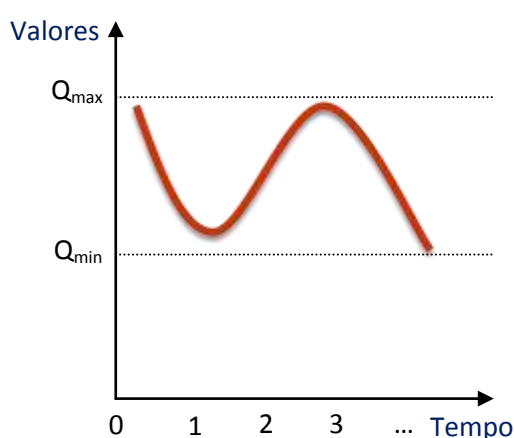
Vida Útil Máxima:  $100\% \div \text{Taxa Mínima de Depreciação}$

**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

**Método das Quotas Constantes**

- Taxa de depreciação       $\xi$     [ Taxa Mínima ; Taxa Máxima ]
- Quota de depreciação       $\xi$     [ Quota Mínima ; Quota Máxima ]
- Período de vida útil       $\xi$     [ Vida Mínima ; Vida Máxima ]


**Superior à Quota Máxima**
**Não Aceite**

 Pode ser deduzido no futuro  
Ativo por impostos diferidos

**Inferior à Quota Mínima**
**Quota Perdida**

 Vão ser tributadas no futuro  
Passivo por impostos diferidos

**No último período não são geradas quotas perdidas**

Não prejudicada a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação

**Exemplo**

Quotas Perdidas e Quotas Excessivas

Aquisição de bem do ativo fixo tangível no ano 1: 100.000 €

Taxa de depreciação = 20% (DR 25/2009)

- taxa de depreciação       $\xi$     [ 10% ; 20% ]
- período de vida útil       $\xi$     [ 5 ; 10 ] anos
- quota de depreciação       $\xi$     [ 10.000 € ; 20.000 € ]

**Quotas perdidas**

| Ano          | Taxa Depreciação | Depreciação Contabilística | Limite (Fiscal) | Aceite (Fiscal) | Quadro 07 Mod. 22 |
|--------------|------------------|----------------------------|-----------------|-----------------|-------------------|
| 1            | 20%              | 20.000                     | 20.000          | 20.000          |                   |
| 2            | 6%               | 6.000                      | 10.000          | 6.000           | (*)               |
| 3            | 20%              | 20.000                     | 20.000          | 20.000          |                   |
| 4            | 20%              | 20.000                     | 20.000          | 20.000          |                   |
| 5            | 20%              | 20.000                     | 20.000          | 20.000          |                   |
| 6            | 14%              | 14.000                     | 10.000          | 10.000          | (*) +4.000        |
| <b>Total</b> | <b>100%</b>      | <b>100.000</b>             |                 | <b>96.000</b>   | <b>4.000</b>      |

(\*) Quota perdida no período, reflete-se no final da vida útil (Quota Ano 2 < Limite Mínimo)

**Quotas excessivas**

A dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações deixa de estar dependente da respetiva contabilização como gasto no mesmo período de tributação (artº 20, DR 25/2009)

- passando a permitir-se que as mesmas sejam também aceites quando tenham sido contabilizadas como gastos nos períodos de tributação anteriores
- desde que, não fossem dedutíveis por excederem as quotas máximas admitidas

**Quotas em excesso e quotas perdidas**
**Exemplo**

Valor de aquisição: 110.000 €

Taxa de depreciação máxima: 20% Taxa mínima: 10%

Valor residual: 10.000 €

Aplicação do artº 20, DR 25/2009

| Ano          | Taxa Depreciação | Depreciação Contabilística | Limite (Fiscal) | Aceite (Fiscal)               | Quadro 07 Mod. 22 |
|--------------|------------------|----------------------------|-----------------|-------------------------------|-------------------|
| 1            | 20%              | 20.000                     | 20.000          | 20.000                        |                   |
| 2            | 7%               | 7.000                      | 10.000          | 7.000                         | (Q <sub>p</sub> ) |
| 3            | 30%              | 30.000                     | 20.000          | 20.000                        | +10.000           |
| 4            | 12%              | 12.000                     | 20.000          | 20.000                        | -8.000            |
| 5            | 15%              | 15.000                     | 17.000          | 17.000                        | -2.000            |
| 6            | 16%              | 16.000                     | 13.000          | 13.000                        | +3.000            |
| <b>Total</b> | <b>100%</b>      | <b>100.000</b>             |                 | <b>(Q<sub>p</sub>) 97.000</b> | <b>3.000</b>      |

### **Novidades do DR 25/2009 face ao DR 2/1990**

Prevista a possibilidade de alterar o método de depreciação durante a vida útil do ativo mediante aceitação prévia da AT

Adicionalmente, para efeitos fiscais podem ser deduzidas depreciações que tenham sido contabilizadas quer no período, quer em períodos anteriores

As depreciações ou amortizações devem ser praticadas durante o período máximo de vida útil, o que implica que, pelo menos, a quota mínima de depreciação ou amortização (correspondente a metade da taxa máxima) seja contabilizada como gasto

Com o DR 25/2009, destaca-se a possibilidade das empresas não perderem as quotas de depreciação praticadas abaixo das quotas mínimas

- mediante a aceitação prévia por parte da AT

Até 31 de Dezembro de 2009, caso uma empresa, em determinado período, praticasse depreciações abaixo da quota mínima, as mesmas seriam perdidas, isto é, não haveria possibilidade de recuperação das mesmas em períodos subsequentes (não previsto solicitar a recuperação)

### **Quotas Degressivas** (artº 31, CIRC e artº 6, DR 25/2009)

Este método tem um carácter optativo (apenas será o aplicável se o sujeito passivo assim o quiser)

A quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do período de tributação

- determina-se aplicando aos valores, que ainda não tenham sido depreciados, as taxas de depreciação, corrigidas por coeficientes:
  - **1,5** se o período da vida útil é inferior a 5 anos
  - **2** se o período da vida útil do elemento é de 5 ou 6 anos
  - **2,5** se o período de vida útil do elementos é superior a 6 anos

### **Objetivo**

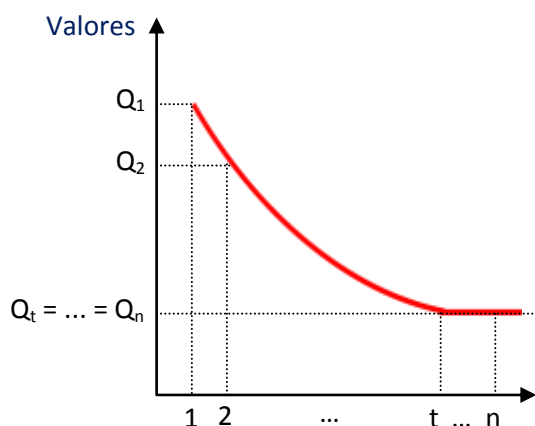
- incentivo ao investimento que lhe está associado

Taxa corrigida aplicada no 1º ano ao valor inicial do ativo fixo 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 depreciação constante igual ao valor obtido por aquela divisão, respeitando a quota mínima

## Quotas decrescentes em progressão geométrica seguida de quotas constantes



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

| n  | k      | Ano da mudança (t) |
|----|--------|--------------------|
| 3  | 50%    | 2                  |
| 4  | 37,5%  | 3                  |
| 5  | 40%    | 4                  |
| 6  | 33,33% | 5                  |
| 7  | 35,7%  | 5                  |
| 8  | 31,25% | 6                  |
| 10 | 25%    | 8                  |
| 12 | 20,83% | 9                  |

### Exemplo

A empresa X, Lda, depreciou um bem que adquiriu no ano 1 por 100.000 €, cuja taxa (DR 25/2009) era de 25%, pelo Método das Quotas Degressivas

Taxa a aplicar:  $25\% \times 1,5 = 37,5\%$

| Ano   | Taxa  | VLC     | Depreciação Aceite | Quota Decrescente | VLC ÷ N | Quota Mínima |
|-------|-------|---------|--------------------|-------------------|---------|--------------|
| 1     | 37,5% | 100.000 | 37.500             | 37.500            | 25.000  | 12.500       |
| 2     | 37,5% | 62.500  | 23.438             | 23.438            | 20.833  | 12.500       |
| 3     | 37,5% | 39.063  | 19.531             | 14.648            | 19.531  | 12.500       |
| 4     | 37,5% | 19.531  | 19.531             | 7.324             | 19.531  | 12.500       |
| Total |       |         | 100.000            |                   |         |              |

### Não é aplicável a:

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

Com este método obtêm-se quotas de depreciação superiores nos primeiros anos (existe uma aceleração da depreciação do bem), que vão decrescendo de ano para ano à medida que o bem vai sendo depreciado, tendendo para zero

A partir de certa altura, a depreciação passa a constante, possibilitando a total depreciação do bem no seu período mínimo de vida útil

## 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 depreciação a utilizar é de 14,28%

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

O coeficiente é de 2,5 (> 6 anos)

Quota Degressiva = Coeficiente  $\times$  Taxa do DR 25/2009  $\times$  Base de Cálculo = 35,7%  $\times$  Base de Cálculo

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

| Ano          | Quotas Degressivas (1)                           | VLC $\div$ Nº anos (2)        | Quota Mínima (3)                           | Depreciação do Período | Valor Contabilístico |
|--------------|--------------------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------------------|------------------------|----------------------|
| 1            | $10.000,00 \times 14,28\% \times 2,5 = 3.570,00$ | $10.000,00 \div 7 = 1.428,57$ | $10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$ | <b>3.570,00</b>        | 6.430,00             |
| 2            | $6.430,00 \times 14,28\% \times 2,5 = 2.295,51$  | $6.430,00 \div 6 = 1.071,67$  | $10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$ | <b>2.295,51</b>        | 4.134,49             |
| 3            | $4.134,49 \times 14,28\% \times 2,5 = 1.476,01$  | $4.134,49 \div 5 = 826,90$    | $10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$ | <b>1.476,01</b>        | 2.658,48             |
| 4            | $2.658,48 \times 14,28\% \times 2,5 = 949,08$    | $2.658,48 \div 4 = 664,62$    | $10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$ | <b>949,08</b>          | 1.709,40             |
| 5            | $1.709,40 \times 14,28\% \times 2,5 = 610,26$    | $1.709,40 \div 3 = 569,80$    | $10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$ | <b>714,00</b>          | 995,40               |
| 6            | $995,40 \times 14,28\% \times 2,5 = 355,36$      | $995,40 \div 2 = 497,70$      | $10.000,00 \times 14,28\% \div 2 = 714,00$ | <b>714,00</b>          | 281,40               |
| 7            | -                                                | $281,40 \div 1 = 281,40$      | -                                          | <b>281,40</b>          | 0,00                 |
| <b>Total</b> |                                                  |                               |                                            | <b>10.000,00</b>       |                      |

Valor máximo de depreciação do período aceite

O maior dos seguintes valores:

- (1) Quota depreciação
- (2) Rácio: valor contabilístico  $\div$  nº de anos que resta de vida útil
- (3) Quota mínima permitida

No último ano deprecia-se o remanescente, que deverá corresponder ao valor contabilístico do bem no último período de depreciação

■ no último ano não são geradas quotas perdidas



## Regime de Depreciações 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 do ano N por 10.000 e taxa de depreciação = 25%

- Quotas constantes:
  - Depreciação dos anos N a N+3 =  $10.000 \times 25\% = 2.500 \text{ €}$
- Em duodécimos:
  - Depreciação do ano N =  $3/12 \times 2.500 = 625 \text{ €}$
  - Depreciação dos anos N+1 a N+3 =  $10.000 \times 25\% = 2.500 \text{ €}$
  - Depreciação do ano N+4 =  $9/12 \times 2.500 = 1.875 \text{ €}$

| Ano   | Taxa Depreciação | Quotas Constantes |                     | Quotas Degressivas |                     |
|-------|------------------|-------------------|---------------------|--------------------|---------------------|
|       |                  | Anual             | Anual em Duodécimos | Anual              | Anual em Duodécimos |
| 1     | 25%              | 2.500             | 625                 | 3.750              | 937                 |
| 2     | 25%              | 2.500             | 2.500               | 2.344              | 3.399               |
| 3     | 25%              | 2.500             | 2.500               | 1.953              | 2.246               |
| 4     | 25%              | 2.500             | 2.500               | 1.953              | 1.953               |
| 5     | -                | -                 | 1.875               | -                  | 1.465               |
| Total | 100%             | 10.000            | 10.000              | 10.000             | 10.000              |

### Exemplo

Um bem adquirido em Dezembro de 2011 por 24.000 € e ao qual corresponde uma taxa anual de 20% poderá ser depreciado, no primeiro ano do seu funcionamento, por qualquer dos seguintes critérios:

- Aplicação da taxa anual:
  - Depreciação:  $24.000 \times 20\% = 4.800 \text{ €}$
- Aplicação da taxa anual por duodécimos:
  - Meses de utilização: 1 (Dezembro)
  - Taxa correspondente =  $20\% \times (1/12) = 1,6667\%$
  - Depreciação:  $24.000 \times 1,6667\% = 400 \text{ €}$

**Regime de Depreciações Aceleradas** (artº 9, DR 25/2009)

Elementos sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal

- Laboração em 2 turnos → quota acrescida de 25%
- Laboração em 3 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 – Depreciações Aceleradas

Numa empresa fabril, adquiriu-se uma máquina industrial pelo valor de 10.000 €, a depreciar à taxa do DR 25/2009 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 depreciações aceites se a máquina laborar em 2 e em 3 turnos ?

| Ano | Quotas Decrescentes                                        | VC / nº anos                      | Quota Mínima                                  | Depreciação do Período | Valor Contabilístico |
|-----|------------------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------------------|------------------------|----------------------|
| 1   | $10.000 \times 20\% \times 2 =$<br><b>4.000</b>            | $10.000 \div 5 =$<br><b>2.000</b> | $10.000 \times 20\% \div 2 =$<br><b>1.000</b> | <b>4.000</b>           | 6.000                |
| 2   | $6.000 \times 20\% \times 2 \times 1,25 =$<br><b>3.000</b> | $6.000 \div 4 =$<br><b>1.500</b>  | $10.000 \times 20\% \div 2 =$<br><b>1.000</b> | <b>3.000</b>           | 3.000                |
| 3   | $3.000 \times 20\% \times 2 \times 1,25 =$<br><b>1.500</b> | $3000 \div 3 =$<br><b>1.000</b>   | $10.000 \times 20\% \div 2 =$<br><b>1.000</b> | <b>1.500</b>           | 1.500                |
| 4   | $1.500 \times 20\% \times 2 \times 1,25 =$<br><b>750</b>   | $1.500 \div 2 =$<br><b>750</b>    | $10.000 \times 20\% \div 2 =$<br><b>1.000</b> | <b>1.000</b>           | 500                  |
| 5   | $500 \times 20\% \times 2 \times 1,25 =$<br><b>250</b>     | $500 \div 1 =$<br><b>500</b>      |                                               | <b>500</b>             | 0                    |
|     | <b>2 Turnos</b>                                            |                                   | <b>TOTAL</b>                                  | <b>10.000</b>          |                      |

| Ano | Quotas Decrescentes                                       | VC / nº anos                      | Quota Mínima                                  | Depreciação do Período | Valor Contabilístico |
|-----|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------------------|------------------------|----------------------|
| 1   | $10.000 \times 20\% \times 2 =$<br><b>4.000</b>           | $10.000 \div 5 =$<br><b>2.000</b> | $10.000 \times 20\% \div 2 =$<br><b>1.000</b> | <b>4.000</b>           | 6.000                |
| 2   | $6.000 \times 20\% \times 2 \times 1,5 =$<br><b>3.600</b> | $6.000 \div 4 =$<br><b>1.500</b>  | $10.000 \times 20\% \div 2 =$<br><b>1.000</b> | <b>3.600</b>           | 2.400                |
| 3   | $2.400 \times 20\% \times 2 \times 1,5 =$<br><b>1.440</b> | $2040 \div 3 =$<br><b>800</b>     | $10.000 \times 20\% \div 2 =$<br><b>1.000</b> | <b>1.440</b>           | 960                  |
| 4   | $960 \times 20\% \times 2 \times 1,5 =$<br><b>576</b>     | $960 \div 2 =$<br><b>480</b>      | $10.000 \times 20\% \div 2 =$<br><b>1.000</b> | <b>960</b>             | 0                    |
| 5   |                                                           |                                   |                                               | <b>0</b>               | 0                    |
|     | <b>3 Turnos</b>                                           |                                   | <b>TOTAL</b>                                  | <b>10.000</b>          |                      |

### Exemplo

A sociedade “X, Lda” adquiriu em 2011, um determinado bem que se encontra registado na sua contabilidade como ativo fixo tangível, pelo valor de 10.000 €

A taxa máxima de depreciação do bem, prevista no Decreto Regulamentar, é de 20%

A sociedade depreciou o bem à taxa de 50%, durante os períodos de 2011 e 2012

Qual o valor dedutível de depreciação deste bem, para efeitos fiscais, no período de tributação relativo a 2013, se é que existe ?

Valor de aquisição do bem: 10.000 €

Depreciações praticadas (contabilidade):

- 2011: 5.000 € (10.000 × 50%)
- 2012: 5.000 € (10.000 × 50%)

Depreciações aceites:

- 2011: 2.000 € (10.000 × 20%)
- 2012: 2.000 € (10.000 × 20%)

Enquadramento fiscal:

- 2011: acréscimo 3.000 € no Q.07
- 2012: acréscimo 3.000 no Q.07
- 2013, 2014 e 2015: dedução 2.000 € no Q.07

### Elementos de reduzido valor (artº 33, CIRC)

Depreciação em 1 período

Relativamente a elementos do ativo sujeitos a depreciação cujos custos unitários não ultrapassem 1.000 € (artº 33, CIRC e artº 19, DR 25/2009)

- aceite a dedução, no período de tributação do respetivo custo de aquisição ou de produção
- exceto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo

### Exemplo

X, Lda, adquiriu por 300 € uma máquina de água, para uso do seu pessoal

A taxa do DR 25/2009 para este tipo de equipamentos é de 14,28%, no entanto a depreciação contabilizada relativamente a esta máquina é de 300 €

Pode depreciar a 100% pelo facto de ser um bem de reduzido valor adquirido isoladamente (artº 33, CIRC e artº 19, DR 25/2009) – não há correções a fazer

Os ativos assim depreciados ou amortizados devem constar dos mapas das depreciações e amortizações pelo seu valor global, numa linha própria para os elementos adquiridos ou produzidos em cada período de tributação, com a designação «Elementos de custo unitário inferior a 1.000 €», elementos estes cujo período máximo de vida útil se considera, para efeitos fiscais, de um ano

## Grandes reparações e obras em edifícios alheios

Os encargos resultantes de reparações normais em elementos do ativo fixo tangível (necessários à sua conservação), são gasto, pela sua totalidade, no período em que forem suportados pelo sujeito passivo

Nas grandes reparações, os encargos delas resultantes, devem ser objeto de imobilização e o correspondente gasto repartido pelos períodos subsequentes de acordo com as respetivas quotas de depreciação

Para efeitos de depreciação ou amortização, consideram-se:

- Grandes reparações e beneficiações
  - as que aumentem o valor ou a duração provável dos elementos a que respeitem
  - os custos que deverão ser capitalizados são, entre outros, as adições ao ativo, a recolocação ou melhorias de componentes de um ativo ou inspeções importantes que sejam regulares
- Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia
  - as que, tendo sido realizadas em edifícios e em outras construções de propriedade alheia, e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de caráter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental

Nestes casos, as taxas de depreciação ou amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada

## Depreciação de ativos complexos (NCRF 7)

Identificar os elementos que compõem os Ativos Fixos Tangíveis no caso de ativos complexos

- os grandes componentes que requerem substituição em intervalos regulares, devem ser contabilizados separadamente e depreciados ao longo da sua vida útil
- a substituição e renovação é capitalizada

### Exemplo

A empresa ABC, SA, adquiriu em 2012 um forno de altas temperaturas por 60.000 € com uma vida útil de 15 anos e valor residual de 5.000 €

Este forno necessita que sejam substituídos os tijolos refratários a cada 5 anos ao custo de 10.000 €

A empresa deve depreciar durante 5 anos a quantia de 10.000 €, o que dá uma depreciação de 2.000 € por ano e depreciar o restante do forno, abatido do seu valor residual em 15 anos, o que dá a quantia de:

$$\blacksquare (60.000 - 5.000 - 10.000) \div 15 = 3.000 \text{ €}$$

No 5º ano, quando os tijolos forem substituídos, é anulada do custo do ativo e das depreciações acumuladas, a quantia de 10.000 €, e o custo dos novos tijolos é capitalizado e depreciado durante a sua vida útil de 5 anos

### Depreciações não aceites (artº 34, CIRC)

Não são aceites como gastos:

- As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deperecimento
- As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deperecimento
  - 25% do valor global do imóvel, se não for conhecido
- As depreciações e amortizações
  - que excedam os limites estabelecidos
  - praticadas para além do máximo de vida útil
- As depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas
  - na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao definido na Portaria 467/2010, de 7 de Julho
  - bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados
  - desde que tais bens não estejam afetos à exploração de serviço público de transporte ou não se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo

Não são aceites as depreciações de bens do ativo que não são necessárias para obtenção de rendimentos tributáveis (artº 23, nº 1, CIRC)

### Exemplo

X, Lda, registou depreciações no montante de 20.000 € relativas a Obra de Arte (Quadro Vieira da Silva)

- Custo de aquisição: 200.000 €
- Taxa de depreciação: 10%
- Gasto (depreciações): 20.000 €

Uma vez que os objetos de arte não são sujeitos a deperecimento, a depreciação no montante de 20.000 € não é aceite para efeitos fiscais pelo que deverá ser acrescida no Q.07

### Depreciações de imóveis

No caso de imóveis, do valor a considerar para efeitos do cálculo das respetivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, tratando-se de terrenos de exploração, a parte do respetivo valor não sujeita a deperecimento

De modo a permitir este tratamento, devem ser evidenciados separadamente, no processo de documentação fiscal previsto no Código do IRC:

- o valor do terreno e o valor da construção, sendo o valor do primeiro apenas o subjacente à construção e o que lhe serve de logradouro
- a parte do valor do terreno de exploração não sujeita a deperecimento e a parte desse valor a ele sujeita

Em relação aos imóveis adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno, o valor a atribuir a este, para efeitos fiscais, é fixado em 25% do valor global, a menos que o sujeito passivo estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela AT

(artº 10, nº 3, DR 25/2009)

### Exemplo

Uma empresa adquiriu no ano N uma loja comercial onde exerce a sua atividade, por 230.000 € + IMT à taxa de 6,5% + Registos e Escritura 5.050 €

- Método das Quotas Constantes (obrigatório)
- Taxa de depreciação = 2% (Tabela II – Cód. 2015 – DR 25/2009)

#### Registo da aquisição:

- Valor da aquisição:  $230.000 + 230.000 \times 6,5\% + 5.050 = 250.000 \text{ €}$ 
  - D/432 - Edifícios e outras construções: 250.000 €
  - C/12/271: 250.000 €



#### Depreciação dos períodos

- $187.500 \times 2\% = 3.750 \text{ €}$ 
  - D/642: 3.750 €
  - C/438: 3.750 €

Devendo estar evidenciado no “Dossier Fiscal”, ou

- D/431 - Terrenos e recursos naturais: 62.500 € ( $250.000 \times 25\%$ )
- D/432 - Edifícios e outras construções: 187.500 € ( $250.000 \times 75\%$ )

- Durante 50 anos
  - no final dos 50 anos, o valor líquido contabilístico corresponde ao valor do terreno (62.500 €)
  - o valor do terreno pode ser outro, desde que existam documentos comprovativos da aquisição

Não necessário evidenciar separadamente na contabilidade

- a parte do valor dos imóveis correspondente ao terreno
- transfere-se essa exigência para o processo de documentação fiscal (dossier fiscal)

### Outra possibilidade

- |                     |           |                           |          |
|---------------------|-----------|---------------------------|----------|
| ▪ D/ 431 - Terrenos | 57.500 €  | ▪ D/ 6812/3: Impostos ... | 20.000 € |
| ▪ D/ 432: Edifícios | 172.500 € | ▪ C/ 12                   | 20.000 € |
| ▪ C/ 12/271         | 230.000 € |                           |          |

Depreciação anual:

- $230.000 \times 75\% \times 2\% = 3.450 \text{ €}$ 
    - D/642: 3.450 €
    - C/438: 3.450 €
- Aceite fiscalmente

Aceite fiscalmente no 1º ano:

- $20.000 \times 75\% \times 2\% = 300 \text{ €}$

Acresce no 1º ano:

- $20.000 - 20.000 \times 75\% \times 2\% = 19.700 \text{ €}$

Nos 49 anos seguintes: Abate 300 €

### Exemplo

X, Lda, contabilizou 8.500 € como gasto a depreciação de um armazém industrial, cujo valor de aquisição foi de 200.000 €

Deste valor, a escritura atribui 30.000 € para o terreno

- Terreno: 30.000 €
- Construção: 170.000 €

Taxa de depreciação: 5% (ver Tabela II)

Calculo da Depreciação:

- $170.000 \times 5\% = 8.500 \text{ €}$

Como a depreciação praticada está dentro dos limites, não acresce qualquer valor no Q.07

### Exemplo

X, Lda, contabilizou 8.500 € como gasto a depreciação de um armazém industrial, cujo valor de aquisição foi de 200.000 €

Na escritura não foi evidenciado o valor do terreno

- Terreno:  $= 200.000 \times 25\% = 50.000 \text{ €}$
- Construção: 150.000 €

Taxa de depreciação 5% (ver Tabela II)

Calculo da Depreciação:

- $150.000 \times 5\% = 7.500 \text{ €}$  (Limite aceite Fiscalmente)
- $8.500 - 7.500 = 1.000 \text{ €}$

Como a depreciação praticada foi de 8.500 € e o limite fiscal é de 7.500 €, o remanescente de 1.000 € será acrescido no Q.07

### Exemplo

X, Lda, contabilizou 8.500 € como gasto a depreciação de um armazém industrial, cujo valor de aquisição foi de 200.000 €

Deste valor, a escritura atribui 20.000 € para o terreno

- Terreno: 20.000 €
- Construção: 180.000 €

Taxa de depreciação: 5% (ver Tabela II)

Valor da Depreciação: 8.500 €

Como a depreciação praticada está dentro dos limites, não acresce qualquer valor no Q07

- $180.000 \times 5\% = 9.000 \text{ €}$  (Limite aceite Fiscalmente)
- Limite entre 4.500 € e 9.000 €

### Depreciações de bens adquiridos em estado de uso

As correspondentes taxas de depreciação deverão ser calculadas pelo método das quotas constantes com base no período de utilidade esperada

Se for conhecido o ano em que pela primeira vez tiverem entrado em funcionamento:

- o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado de novo e o número de anos de utilização já decorrido

### Exemplo

A, Lda adquiriu no ano N uma máquina em estado de uso por 10.000 €

- máquina adquirida como nova em N-3 pela empresa agora vendedora V, SA

A taxa de depreciação dessa máquina (DR 25/2009) é de 20%

Qual a depreciação a praticar na empresa A, Lda ?

Método das Quotas Constantes (obrigatório)

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

Em V, SA:  $MVF = 10.000 - (VA - AA) \times CCM$  (Rendimento Fiscal)

**Em A, Lda:**

Período Utilidade Esperada Mínimo = Vida Útil Mínima – Anos Decorridos =  $5 - 3 = 2$  anos  
(pode depreciar em 2 anos ou mais)

- artº 5, nº 4, DR 25/2009: Vida útil da Máquina  $\xi$  [ 2 ; n ] anos

Taxa de depreciação =  $100\% \div 2 = 50\%$

Depreciação dos períodos ( $10.000 \times 50\% = 5.000$  €)

- D/ 642: 5.000 €
- C/ 438: 5.000 € Durante 2 exercícios

Se adquirida em N-5:

- Depreciação de um único período ( $10.000 \times 100\% = 10.000$  €)

### Depreciações em obras em edifícios alheios

Obras em edifícios alheios (artº 5, nº 5, b), DR 25/2009)

- as que, tendo sido realizadas em edifícios de propriedade alheia e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental

Podem ser depreciáveis, devendo ser aplicadas taxas calculadas com base no período de utilidade esperada

- o qual poderá ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objetivamente deveria ter sido estimado

Deverão ser evidenciadas na contabilidade, numa subconta indicativa de que se tratam de obras em edifícios alheios



## Depreciações de viatura ligeira de passageiros

Não são aceites como gastos as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente aos valores estipulados na Portaria 467/2010, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo

### Portaria 467/2010, de 7 de Julho

Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação iniciado em:

- 1 de Janeiro de 2010 ou após essa data: 40.000 €
- 1 de Janeiro de 2011 ou após essa data: 30.000 €
- 1 de Janeiro de 2012 ou após essa data: 25.000 €

### Exemplo

X,Lda, adquiriu em 2011 uma viatura ligeira de passageiros por 50.000 € para o ativo fixo tangível  
Método das Quotas Constantes (obrigatório)

Taxa de depreciação = 25% (Tabela II – Cód. 2375 – DR 25/2009)

Registo da aquisição:

- D/ 434: 50.000 €
- C/ 12/271: 50.000 €

Depreciação dos períodos:  $(50.000 \times 25\% = 12.500 \text{ €})$

- D/ 642: 12.500 €
- C/ 438: 12.500 € *Durante 4 períodos: 2011, 2012, 2013 e 2014*

Valor máximo de depreciação aceite:

- $30.000 \times 25\% = 7.500 \text{ €}$

Depreciação não aceite:  $12.500 - 7.500 = 5.000 \text{ €}$

- acresce no Q.07 da Modelo 22 de cada um dos 4 anos : 5.000 €

... e Tributação Autónoma (artº 88, nº 4, CIRC):  $12.500 \times 20\% = 2.500 \text{ €}$

Se prejuízo fiscal no período de 2011 (artº 88, nº 14, CIRC):  $12.500 \times 30\% = 3.750 \text{ €}$

### Se tivesse sido adquirida em 2012

Valor máximo de depreciação aceite:

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

Depreciação não aceite:  $12.500 - 6.250 = 6.250 \text{ €}$

- acresce no Q.07 da Modelo 22 de cada um dos 4 anos : 6.250 €

... e Tributação Autónoma (artº 88, nº 4, CIRC):  $12.500 \times 20\% = 2.500 \text{ €}$

Se prejuízo fiscal em 2012 (artº 88, nº 14, CIRC):  $12.500 \times 30\% = 3.750 \text{ €}$

### Exemplo

A sociedade “Automóveis e Viaturas, Lda” adquiriu em 2009, uma viatura ligeira de passageiros que se encontra registada na sua contabilidade como ativo fixo tangível, pelo valor de 42.000 €

A taxa máxima de depreciação do bem prevista no Decreto Regulamentar é 25%

A sociedade depreciou o bem àquela taxa durante os períodos de 2009 e 2010

Qual o valor dedutível de depreciação deste bem, para efeitos fiscais, no período de tributação relativo a 2011 e 2012 ?

Valor de aquisição do bem: 42.000 €

Depreciações praticadas (contabilidade):

■ 2009: 10.500 ( $42.000 \times 25\%$ )

■ 2010: 10.500 ( $42.000 \times 25\%$ )

Depreciações aceites:

■ 2009: 7.481,97 ( $29.927,87 \times 25\%$ )

■ 2010: 7.481,97 ( $29.927,87 \times 25\%$ )

Enquadramento fiscal:

■ 2009: acréscimo 3.018,03 € no Q.07 Mod. 22

■ 2010: acréscimo 3.018,03 € no Q.07 Mod. 22

Em 2011 e 2012: o mesmo acréscimo de 3.018,03 € no Q.07 Mod. 22

### Desreconhecimento de um ativo fixo tangível

Um ativo fixo tangível deve ser desreconhecido

■ quando for vendido ou quando não gerar mais benefícios económicos futuros pelo uso ou venda

O desreconhecimento de um ativo fixo tangível implica

■ o reconhecimento de uma perda [outros gastos e perdas em investimentos não financeiros (687)]

■ ou o reconhecimento de um ganho [outros rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros (787)]

A apresentar na demonstração dos resultados

### Desvalorizações excecionais

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais (artº 35, nº 1, c), CIRC)

■ as perdas por imparidade que consistam em desvalorizações excecionais

■ verificadas em ativos fixos tangíveis, intangíveis, biológicos não consumíveis e propriedades de investimento

Podem ser aceites como perdas por imparidade as desvalorizações excecionais verificadas em ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais (artº 38, nº 1, CIRC)

- provenientes de causas anormais, devidamente comprovadas
  - desastres
  - fenómenos naturais
  - inovações técnicas excecionalmente rápidas
  - alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal

Caso não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais (artº 35, nº 4, CIRC)

- consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo
- sem prejuízo dos artº 38 e 46, nº 2, CIRC, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar a transmissão, abate físico, abandono, desmantelamento ou inutilização

Deve obter a aceitação da AT (artº 38, nº 2, CIRC)

- exposição devidamente documentada
- a apresentar até ao fim do 1º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos
- documentação comprovativa
- destino a dar aos bens

### Exemplo

A sociedade “Só Perdas, SA” adquiriu no ano **N**, equipamento industrial que reconheceu como ativo fixo tangível

O custo de aquisição foi de 1.000.000 € e a taxa máxima de depreciação fiscalmente aceite é de 12,5%

O ativo foi mensurado pelo modelo do custo e no ano **N+1** foi reconhecida em resultados uma perda por imparidade no montante de 150.000 €, não considerada como desvalorização excecional

Admitindo que em 31.12.N+3, a quantia escriturada deste ativo era de 400.000 €, ou seja:

- $1.000.000 - 450.000$  (depreciações acumuladas) –  $150.000$  (perda por Imparidade)

Quais as consequências fiscais destes factos no apuramento do lucro tributável dos 4 períodos de tributação abrangidos (anos **N** a **N+3**) ?

Custo de aquisição: 1.000.000 €

Taxa de depreciação: 12,5%

Período máximo de vida útil: 8 anos

**Ano N+1:**

Depreciação Acumulada: 250.000 €

Perda por imparidade: 150.000 € (acresce no Q.07 da Mod. 22)

Quantia escriturada: 600.000 € ( $1.000.000 - 250.000 - 150.000$ )

**Ano N+2:**

Ajustamento das depreciações:  $600.000 \div 6 \text{ anos} = 100.000/\text{ano}$

Depreciação Acumulada: 350.000 € (250.000 + 100.000)

Quantia escriturada: 500.000 € (1.000.000 – 350.000 – 150.000)

Repartição (dedução fiscal) da perda por imparidade pelo período de vida útil remanescente:

■  $150.000 \div 6 = 25.000 \text{ €} \rightarrow$  quota-parte anual (artº 35, nº 4, CIRC)

**Ano N+3:**

Depreciação Acumulada: 450.000 € (2 x 125.000 + 2 x 100.000)

Quantia escriturada: 400.000 € (1.000.000 - 450.000 - 150.000)

**Consequências Fiscais:**

| Períodos                                                   | N       | N+1     | N+2     | N+3     |
|------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|---------|
| Depreciações fiscalmente aceites                           | 125.000 | 125.000 | 100.000 | 100.000 |
| Acréscimo (Q07) da perda por imparidade                    | -       | 150.000 | -       | -       |
| Dedução fiscal (Q.07): quota parte da perda por imparidade | -       | -       | 25.000  | 25.000  |

Admitindo que a sociedade “Só Perdas, SA”, alienou o referido equipamento durante o ano **N+4** pelo montante de 300.000 €

Admitindo ainda que o coeficiente de correção monetária é 1,08

Calcule a mais ou menos-valia fiscal e indique quais as correções a fazer no Q.07 da Mod. 22 do período de tributação **N+4**, relacionadas com esta operação

**Anos N a N+3**

Depreciação contabilística e fiscalmente aceite: 450.000 € (2 x 125.000 + 2 x 100.000)

**Anos N+2 e N+3**

Dedução fiscal da quota-parte da perda por Imparidade: 50.000 € (2 x 25.000)

**Ano N+4**

Menos-valia (Perda) contabilística:

■  $300.000 - [1.000.000 - (150.000 - 450.000)] = -100.000$  (acresce Q.07)

Menos-valia fiscal:

■  $VR - (V_{aq} - Q_{Fisc.Aceites} - P_{deduzidas}) \times CCM = 300.000 - (1.000.000 - 50.000 - 450.000) \times 1,08 = -240.000 \text{ €}$  (deduz Q.07) (artº 46, nº 2, CIRC)

CCM Coeficiente de Correção Monetária (artº 47, CIRC e Portarias Anuais do Ministro das Finanças)

### Abate, desmantelamento ou inutilização

Quando o bem do ativo fixo deixa de integrar o património da empresa, mas sem que exista uma contrapartida financeira (sinistros ou obsolescência), efetua-se o abate, podendo resultar

- perda por imparidade: se o elemento abatido tiver valor contabilístico  
(registo da perda na conta 6873 – Abates)
- um resultado nulo: se o elemento abatido não tiver valor contabilístico

Frequente o abate de bens do ativo fixo em 31 de Dezembro

Auto de destruição ou inutilização dos bens objeto de abate, testemunhado por pessoas estranhas (2), identificando o local, o dia e a hora do abate

Prévia comunicação desses factos, à Direção de Finanças competente  
(15 dias antes), para elidir a presunção do artº 86, CIVA (artº 38, nº 3 a 6, CIRC)

### Aquisição de ativo fixo tangível com pagamentos diferidos

Relativamente aos ativos fixos tangíveis, existem dúvidas quanto ao valor a considerar para efeitos fiscais quando a transação prevê pagamentos diferidos

O artº 18, CIRC, exprime que “os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação”

Sendo o valor nominal relevante para efeitos fiscais, não deveria o CIRC explicar o seu significado ?

### Exemplo

A empresa Alfa adquiriu no início de N uma máquina com vida útil de 10 anos por 100.000 €

Excecionalmente, Alfa obteve um regime de pagamento pelo qual 40% da contraprestação é paga no momento da aquisição da máquina e os restantes 60% são pagos a 12 meses

A mesma máquina está disponível no mercado para venda a pronto ao preço de 95.000 €

A empresa Alfa aplica a NCRF 7 à transação, nomeadamente o seu § 24, e efetua os seguintes registos contabilísticos:

#### Na aquisição:

|                                       |        |
|---------------------------------------|--------|
| ■ D/ 43 Ativos fixos tangíveis        | 95.000 |
| ■ C/ 271 Fornecedores de investimento | 95.000 |
| e                                     |        |
| ■ D/ 271 Fornecedores de investimento | 40.000 |
| ■ C/ 12 Bancos                        | 40.000 |

#### Pelo reconhecimento de juros suportados:

|                                                                |       |
|----------------------------------------------------------------|-------|
| ■ D/ 691 Gastos de financiamento                               | 5.000 |
| ■ C/ 272 Credores por acréscimo – fornecedores de investimento | 5.000 |

**Pela depreciação anual:**

|                                                           |       |
|-----------------------------------------------------------|-------|
| ■ D/ 642 Gastos de depreciação                            | 9.500 |
| ■ C/ 438 Ativos fixos tangíveis – depreciações acumuladas | 9.500 |

Que valores serão de considerar para efeitos fiscais ?

Depreciações sobre o valor nominal de 100.000 € ?

Que norma fiscal permite aceitar como custo depreciações que não estejam reconhecidas na contabilidade (artº 1, DR 25/2009) ?

Ou será sobre o valor de 95.000 € ?

Mas isso parece contrário aos desejos da administração fiscal de considerar quantias nominais e, além disso, o DR 25/2009 não vai de todo nesse sentido

Na mesma linha, caso a empresa venda a máquina, como deve calcular a mais-valia fiscal ?

A Circular 6/2011, sobre a aquisição com pagamento diferido de bens do ativo fixo, aconselha a depreciação pelo valor atual, aceitando os juros quando suportados

**O valor residual**

Quanto às depreciações, multiplicam-se as questões fiscais

O artº 29, CIRC, diz que só se consideram depreciables os ativos depois de entrarem em funcionamento

Ora, a NCRF 7 obriga ao início das depreciações quando os ativos estão disponíveis para uso

E quanto ao valor residual ?

A NCRF 7 obriga à sua dedução ao valor de custo para efeitos do cálculo de depreciação

O CIRC e o DR 25/2009 nada mencionam sobre o assunto

Esta problemática não é de todo irrelevante em bens como os veículos em que é óbvia a existência de valor residual observável à data de cada balanço

Irá a administração fiscal obrigar a deduzir ou a aceitar a dedução do valor residual para efeitos de depreciação ?

Mas, que norma fiscal sustenta tal posição ?

Refere o artº 31, CIRC, que a quota anual de depreciação se determina aplicando a taxa ao custo de aquisição, sem qualquer referência à dedução de um eventual valor residual

Será obrigatória para efeitos fiscais a depreciação por componentes prevista na NCRF 7, em que “cada parte de um item do ativo fixo tangível com custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente”

É de esperar que esta norma seja afastada pelas empresas, invocando a não significância do custo de cada componente

Mas, quando será “significativo” para a administração fiscal ?

As mesmas questões colocam-se quanto ao regime de depreciação das peças de substituição, peças substituídas, inspeções e grandes reparações

Contabilmente aplica-se, desde a aquisição do bem, a filosofia da depreciação por componentes, regime esse que não merece qualquer menção no DR 25/2009

## Propriedades de investimento

O tratamento contabilístico das propriedades de investimento encontra-se previsto na NIC 40 e na NCRF 11

As propriedades de investimento estão definidas nestes normativos como sendo as propriedades (terrenos ou edifícios ou parte de edifícios, ou ambos) detidas (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para:

- uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas
- venda no curso ordinário do negócio

Estes ativos devem ser mensurados inicialmente pelo seu custo

Prevê a NCRF 11 a possibilidade de adotar um dos dois modelos no reconhecimento de propriedades de investimento:

- Modelo do custo em tudo coincidente com a aplicação aos ativos fixos tangíveis
- Modelo do justo valor

Após o reconhecimento inicial, a empresa deve escolher ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo, devendo aplicar a política contabilística que escolheu a todas as suas propriedades de investimento (consistência)

- se for adotado o modelo do custo, ao custo do ativo são deduzidas as depreciações e as eventuais perdas por imparidade acumuladas
- pelo modelo do justo valor, devem ser refletidas as condições de mercado à data do balanço. o ganho ou a perda proveniente de uma alteração no justo valor deve ser refletida nos resultados do período em que ocorra

São considerados como ativos sujeito a deperecimento, as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico

O que caracteriza o modelo do justo valor é reconhecer no Ativo e nos Resultados, em cada período económico, a variação do justo valor dos imóveis, bem como a não depreciação desses imóveis; não sendo o modelo do justo valor relevante fiscalmente (artº 18, nº 9, CIRC), deveria ser o modelo de custo

Para serem aceites fiscalmente, deveriam as depreciações estar registadas na contabilidade

Como não estão, a adoção do modelo do justo valor leva à perda da amortização para efeitos fiscais

É este o entendimento pretendido pelo legislador ?

Outra questão refere-se ao momento da venda dos imóveis

Deverá ou não ser aplicável a limitação da dedução ao valor de aquisição das quotas mínimas prevista no artº 46, nº 2, CIRC ?

E, sendo a propriedade de investimento objeto de subsídio, deve este ser tributado em 10 anos, conforme o artº 22, CIRC ?

## Ativos não correntes detidos para venda

Os ativos não correntes detidos para venda encontram-se previstos na NCRF 8

De acordo com este normativo, uma empresa deve classificar um ativo não corrente (ou um grupo para alienação) como detido para venda se a sua quantia escriturada é recuperada principalmente através de uma transação de venda em lugar de o ser pelo uso continuado

Este ativo deve, portanto, estar disponível para venda imediata na sua condição presente e tem de existir uma grande probabilidade de a sua venda se vir a concretizar no prazo de um ano a partir da data da sua classificação contabilística

- estes ativos são mensurados pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender

Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas – NCRF 8

- mantém-se como base fiscal do ativo, o custo
- os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável
- a não depreciação do ativo enquanto estiver detido para venda não implica perda das quotas mínimas
- a sua alienação está sujeito ao regime das mais/menos-valias fiscais (artº 46, nº 1, a), CIRC)

Prevista a não aplicação da regra das quotas mínimas aos ativos não correntes detidos para venda  
*Ver Circular 8/2011 (AT (DGCI))*

## Exemplo

A NCRF 7, § 57, prevê a não depreciação dos ativos fixos tangíveis nos períodos de tributação em que os mesmos estejam inativos

Como deve a entidade que esteja nestas condições, proceder fiscalmente?

Deve solicitar a utilização de quotas inferiores às mínimas à administração tributária, de forma a não entrar em quotas perdidas (artº 18, nº 2, DR 25/2009)

Caso o ativo fixo tangível esteja classificado como ativo não corrente detido para venda, quanto às quotas perdidas, não é necessário fazer nada, pois a NCRF 8, § 25, determina a não depreciação destes ativos e o artº 18, nº 3, DR 25/2009, determina que as quotas perdidas não se aplicam a este tipo de ativos

## Ativo intangível

O tratamento contabilístico destes ativos encontra-se contemplado na NIC 38 e na NCRF 6

De acordo com estes normativos, Ativo Intangível é definido como sendo um ativo não monetário, identificável e sem substância física

Porque é ativo, representa um recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros

Um ativo intangível só deve ser reconhecido como tal se for provável que benefícios futuros atribuíveis ao ativo fluam para a empresa e desde que seu custo possa ser fiavelmente mensurado



Daí que já não possam ser reconhecidas como ativo intangível, por exemplo, as despesas de instalação que eram registadas no POC

O ativo intangível pode ser adquirido ou gerado internamente

### **Amortizações do ativo intangível** ( NCRF 6 / IAS 38)

São considerados como ativos sujeito a deperecimento os seguintes elementos:

- Ativos fixos tangíveis (que são bens móveis ou imóveis)
- Ativos intangíveis (constituídos por direitos suscetíveis de valoração económica)
- Propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico

Os elementos do ativo intangível são amortizáveis quando sujeitos a deperecimento, se tiverem uma vigência temporal limitada

- Projetos de 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

Não são amortizáveis, exceto em caso de deperecimento efetivo devidamente comprovado, reconhecido pela AT

- trespasse
- elementos da propriedade industrial se não se verificarem as condições

Com o SNC e o novo regime fiscal das depreciações e amortizações:

- as despesas de instalação, que eram objeto de amortização em 3 períodos, deixam de estar incluídas nos ativos intangíveis, passando a ser aceites no período em que são reconhecidas contabilisticamente
- eliminada a exigência de diferimento, durante um período mínimo de 3 anos, das diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com os ativos e correspondentes ao período anterior à sua entrada de funcionamento, dos encargos com campanhas publicitárias e das despesas com emissão de obrigações

Não são reconhecidos como ativos:

- dispêndios com atividades de arranque
- dispêndios com atividades de formação
- dispêndios com publicidade e promoções
- dispêndios com mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte
- goodwill gerado internamente
- marcas, cabeçalhos, títulos de publicidade, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente
- dispêndios com um ativo intangível que tenham sido inicialmente reconhecidos como um gasto

O deprecimento destes ativos continua a iniciar-se com a sua aquisição ou utilização

A dedutibilidade fiscal das depreciações deixa de depender da respetiva contabilização como custo do período, podendo também resultar do reconhecimento em períodos anteriores

Não é necessário obter autorização prévia da AT para aplicação do método de depreciação e amortização diferente do método das quotas constante, desde que respeite a quota máxima e mínima

Possibilidade, mediante autorização prévia da AT, de utilização de quotas de depreciação inferiores às quotas mínimas

- relativamente aos ativos não correntes detidos para venda não é necessária tal autorização

### Exemplo

A Empresa X, Lda, adquiriu o direito de explorar, durante 10 anos, uma marca, por 60.000 €, não havendo, no entanto, exclusividade no uso

A Empresa recorreu ao DR 25/2009 e verificou que a taxa para este tipo de ativos intangíveis é de 33,33% e amortizou, contabilisticamente, com base nesta taxa

Pelo artº 16, nº 2, DR 25/2009, a marca não cumpre o requisito da exclusividade, pelo que não é aceite a amortização:

- Amortização =  $60.000 \times 33,33\% = 20.000 \text{ €}$
- Acresce Q07 C.719: 20.000 €

### Exemplo

Em 2009, Beta, Lda, suportou despesas com uma campanha publicitária no montante de 3.000 €

Qual o enquadramento fiscal a conferir a estes encargos em 2009 e quais os ajustamentos a reconhecer no período de 2010 ?

No período de 2009, estes encargos eram considerados como custos para efeitos fiscais, em partes iguais, durante um período mínimo de 3 anos (o tratamento contabilístico poderia ser diferente)

Em conformidade com o regime transitório previsto para encargos plurianuais, as despesas com campanhas publicitárias ainda não aceites fiscalmente concorrem para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adotado

Qual seria o tratamento fiscal se estes encargos fossem suportados apenas em 2010 ?

Estes encargos seriam considerados gastos do período de 2010

### Despesas com Projetos de desenvolvimento

Consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas (artº 32, CIRC)

- não aplicável aos Projetos de desenvolvimento efetuados para outrem mediante contrato

Consideram-se despesas com Projetos de desenvolvimento

- as realizadas pelo sujeito passivo através de exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção

### Exemplo

#### Ativo intangível

Uma empresa farmacêutica suportou no ano N os seguintes encargos:

- Campanha publicitária: 20.000 €
- Aquisição do direito de uso de uma marca por 5 anos: 30.000 € (exclusividade)
- Pesquisa de um medicamento eficaz para a gripe A: 5.000 €

Refira qual o montante que podia considerar como gasto fiscal no ano N, face ao Código do IRC e legislação complementar

- Campanha publicitária: 20.000 €
- Aquisição de direito de uso de marca (30.000 × 20%): 6.000 €
- Pesquisa de novo medicamento: 5.000 €

Total dos encargos aceites no ano N: 31.000 €

### Exemplo

Xis, Lda, vende a retalho vestuário, adquiriu o trespasse de um estabelecimento, por 150.000 €

Desse trespasse faziam parte:

- uma viatura ligeira de mercadorias, adquirida pela outra empresa, 1 ano antes (nova) – valor atribuído: 15.000 €
- equipamentos: 50.000 €
- alvará do estabelecimento: 15.000 €
- restante valor: trespasse propriamente dito

Sabe-se que:

- aos bens adquiridos foi atribuída uma vida útil de 2 anos

Proceda à depreciação e amortização destes elementos

A viatura

- Vida útil mínima (esperada): 3 anos (taxa 33,33%) (artº 5, nº 2 e 4, DR 25/2009)
- Limite = 5.000 €/ano
- Depreciação contabilística = 15.000 × 50% = 7.500 €
- Excesso = 7.500 – 5.000 = 2.500 €

| Ano | Contabilidade | Aceite fiscal | Correção        |
|-----|---------------|---------------|-----------------|
| 1   | 7.500         | 5.000         | 2.500 (acresce) |
| 2   | 7.500         | 5.000         | 2.500 (acresce) |
| 3   | 0             | 5.000         | 5.000 (abate)   |

Artº 20, DR 25/2009

Equipamentos:

- aceite a vida útil mínima de 2 anos (taxa de 50% - artº 5, nº 2, DR 25/2009): 50.000 × 50% = 25.000 €

Alvará: não aceite, pois não cumpre a totalidade de requisitos (artº 16, nº 2 e 3, DR 25/2009)

Trespases: não aceite

(artº 16, nº 3, DR 25/2009)

## Abates no ativo intangível

Elementos do ativo intangível totalmente amortizados

- se tem inerente algum direito ou valor realizável, ou seja, existe a possibilidade futura de o mesmo ser alienado, não deve ser abatido
- se tal facto não se verificar, os elementos do ativo intangível devem ser anuladas no período seguinte ao da sua completa amortização
  - creditando a conta 44 – Ativos intangíveis, por débito da conta 448 - Amortizações acumuladas
  - não necessário efetuar qualquer “Auto de Abate”

## Aplicação da NCRF 6 pela primeira vez

Despesas de instalação: terá que se desreconhecer o ativo

- os ajustamentos resultantes desta operação devem ser reconhecidos numa conta de capital próprio (56 – Resultados transitados)

Despesas de I&D: reconhecidas como gasto do período em que são incorridas

- contabilizadas como ativo intangível, se todos os critérios de reconhecimento forem satisfeitos
- a empresa terá que avaliar, do montante contabilizado na conta 432 – Despesas de I&D, que parte é que respeita à fase da investigação e que parte é que foi incorrida na fase de desenvolvimento
- se não for possível fazer essa distinção, considerar todas as despesas como de investigação e, nesse caso, desreconhecer o ativo (hipótese escolhida)

## Exemplo

A, Lda, apresentava, no balanço, a 31/12/2009 os seguintes ativos intangíveis:

| Ativos intangíveis                 | Ativo Bruto | Amortizações acumuladas | Ativo líquido |
|------------------------------------|-------------|-------------------------|---------------|
| 431 – Despesas de instalação (POC) | 10.000 €    | 7.500 €                 | 2.500 €       |
| 432 – Despesas de I&D (POC)        | 70.000 €    | 14.000 €                | 56.000 €      |

Lançamentos contabilísticos apropriados, à data da transição do POC para o SNC

Qual o impacto fiscal da adoção da NCRF 6 – Ativos intangíveis ?

Despesas de instalação

- D/ 4831 (POC) AA<sub>C</sub> - Despesas de instalação 7.500 €
- D/ 56 Resultados transitados 2.500 €
- C/ 431 (POC) Imobilizações incorpóreas - despesas de instalação 10.000 €

Despesas de I & D

- D/ 4832 (POC) AA<sub>C</sub> - Despesas de I&D 14.000 €
- D/ 56 Resultados transitados 56.000 €
- C/ 432 (POC) Imobilizações incorpóreas - despesas I & D 70.000 €

Pelo artº 5 do regime transitório previsto no DL 159/2009, o ajustamento reconhecido na conta de Resultados Transitados é uma variação patrimonial negativa que concorre, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do período de 2010 e dos quatro períodos de tributação seguintes

## Imparidade de ativos intangíveis

Os **testes de imparidade aos ativos** terão de ser efetuados anualmente para determinados ativos, ou apenas quando existirem indicações de imparidade para os demais

Os ativos que, obrigatoriamente, terão de ser sujeitos aos testes anuais de imparidade são:

- ativos intangíveis com vida útil indefinida
- ativos intangíveis ainda não disponíveis para uso
- *trespasse* (goodwill) adquirido numa concentração de atividades empresariais

Havendo indicações de que um ativo possa estar com imparidade, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo

### Exemplo

No ano N a empresa Alfa, Lda, reconheceu no balanço como ativo intangível, um Projeto de desenvolvimento de um novo produto, na medida em que se verificavam todos os requisitos previstos na NCRF 6

O intangível foi mensurado por 50.000 €, que corresponde ao custo de o gerar internamente a partir do momento em que foi classificado como ativo

O período de vida útil estimado foi de 5 anos

No ano N+1 a empresa decidiu que já não iria proceder ao lançamento do produto

Efetue os lançamentos que se considere pertinentes, utilizando o código de contas do SNC e enquadre fiscalmente esta situação

### Perspetiva contabilística

#### Ano N

Aquando do reconhecimento do ativo intangível:

- |          |                                              |          |
|----------|----------------------------------------------|----------|
| ■ D/ 442 | Ativos intangíveis - Projeto desenvolvimento | 50.000 € |
| ■ C/ 742 | Trabalhos pela entidade - ativos intangíveis | 50.000 € |

Amortização do período:

- |          |                                              |          |
|----------|----------------------------------------------|----------|
| ■ D/ 643 | Gastos de amortização - ativos intangíveis   | 10.000 € |
| ■ C/ 448 | Ativos intangíveis - amortizações acumuladas | 10.000 € |

#### Ano N+1

Reconhecimento de uma perda por imparidade total, por 40.000 €, ou seja, 50.000 – 10.000:

- |          |                                            |          |
|----------|--------------------------------------------|----------|
| ■ D/ 656 | Perdas imparidade - ativos intangíveis     | 40.000 € |
| ■ C/ 449 | Ativos intangíveis - perdas por imparidade | 40.000 € |

### Perspetiva fiscal

#### Ano N

Nos termos do artº 32, nº 1, CIRC, existe a possibilidade de considerar como gasto fiscal, do ano N, a totalidade das despesas de desenvolvimento, ou seja, 50.000 €

#### Ano N+1

A perda por imparidade reconhecida, será aceite como gasto fiscal no ano N+1, caso se verifiquem as condições estabelecidas no artº 38, CIRC

### Ativos intangíveis

Quando um ativo é gerado internamente, torna-se necessário avaliar se ele satisfaz ou não os critérios de reconhecimento, para o que devemos separar a sua formação em duas fases:

- fase de pesquisa
- fase de desenvolvimento

Durante a fase de pesquisa ainda não há perspectivas de benefícios económicos futuros

Os dispêndios incorridos nesta fase não podem ser reconhecidos como um ativo

- são um gasto do período

Na fase de desenvolvimento, é maior o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros atribuíveis ao ativo

No entanto, a entidade tem de ser prudente, pelo que só deve reconhecer as despesas com Projetos de desenvolvimento como um ativo intangível se puder demonstrar, por exemplo:

- 1) que é viável, em termos técnicos e financeiros que o ativo venha a ser concluído, de modo a que possa ser usado ou vendido
- 2) que existe mercado para a produção ou aquisição desse ativo
- 3) que pode mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao ativo durante a fase de desenvolvimento

Após o reconhecimento inicial de um ativo intangível (ao custo de aquisição), este deve ser escriturado pelo modelo do custo (custo de aquisição menos as amortizações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade acumuladas) ou pelo Modelo de Revalorização (quantia revalorizada que seja o seu justo valor à data da revalorização deduzido de amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas)

Na Fiscalidade, aceites as amortizações em caso de deprecimento efetivo e as perdas por imparidade em caso de desvalorizações excecionais

- não sendo desvalorizações excecionais, seguem o mesmo regime das perdas por imparidade dos ativos fixos tangíveis

Estas despesas já não constituem um ativo, pelo que são gasto do respetivo período

Ainda que reconhecidas como ativo intangível, aceitam-se como gasto fiscal no período em que são suportadas

É abandonada a obrigação de repartir os custos relativos a estes encargos, seguindo, regra geral, o tratamento contabilístico

As diferenças de câmbio desfavoráveis seguem o procedimento contabilístico previsto nos respetivos normativos, ou seja, são gastos do período

## Subsídios

### Subsídios do Governo (NIC 20 e NCRF 22)

- os subsídios do governo, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:
  - a empresa cumprirá as condições a eles associadas
  - os subsídios serão recebidos

### Subsídios relacionados com ativos

- estes subsídios devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios, e subsequentemente, reconhecidos como Rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática
  - se se tratarem de subsídios para ativos tangíveis depreciables, ou intangíveis com vida útil finita
  - caso contrário, mantêm-se reconhecidos no capital próprio

Uma vez que estes subsídios na data de transição do POC para o SNC, em 1.1.2010, se encontravam reconhecidos no Passivo na conta “2745 - Subsídios para investimentos”, deverá ser efetuada a competente Reclassificação Contabilística para o Capital Próprio, nos termos da NCRF 3

### Reclassificação do subsídio

- D/ 278 Outros devedores e credores
- C/ 593 Subsídios

### Reconhecimento do rendimento em função das depreciações

- D/ 593 Subsídios
- C/ 7883 Imputação de subsídios para investimentos

### Subsídios ou subvenções de exploração

São rendimentos fiscais do período em que são obtidos (artº 20, nº 1, j), CIRC)

### Subsídios relacionados com ativos não correntes

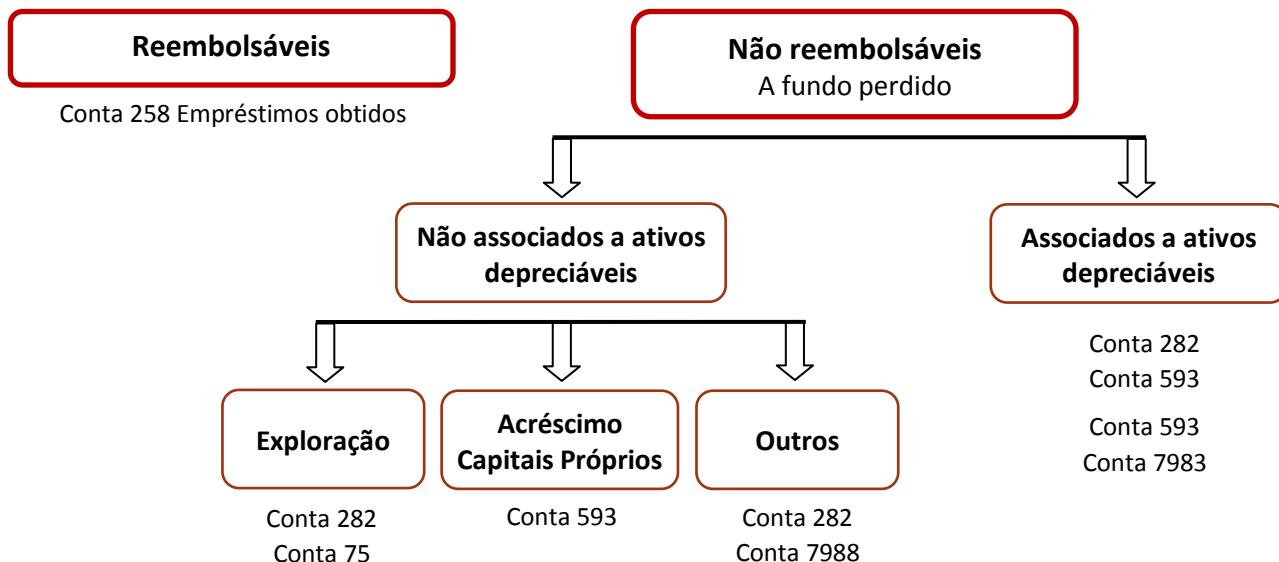
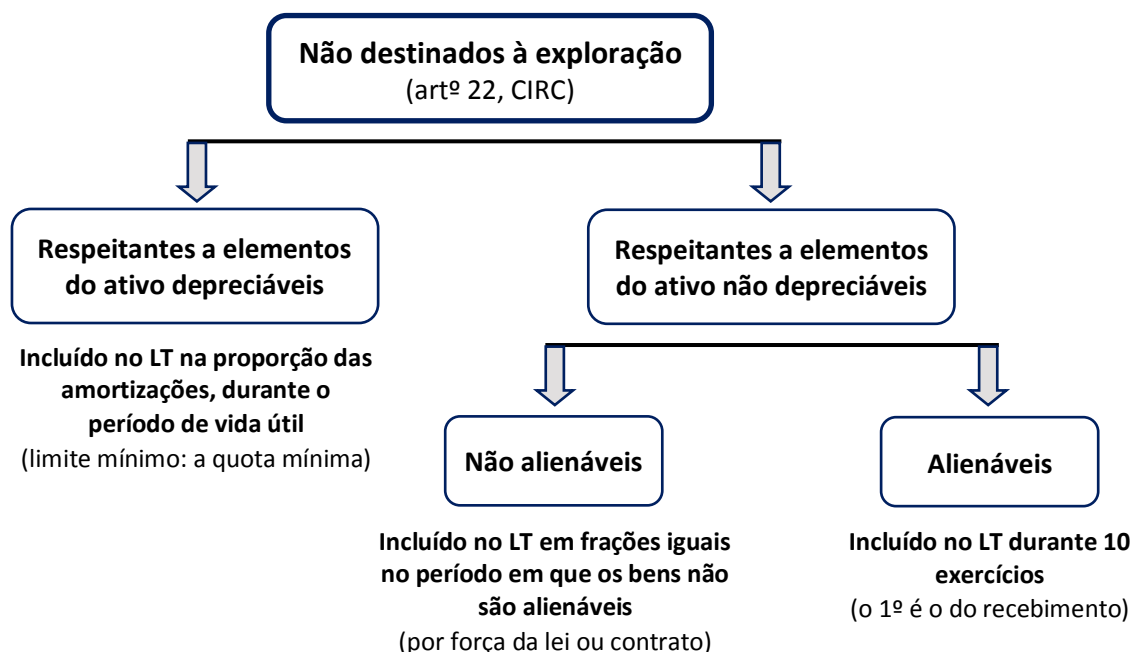
O artº 22, CIRC, prevê que:

- a inclusão no lucro tributável dos subsídios não destinados à exploração, designadamente dos subsídios equipamento, obedece às seguintes regras:
  - se os subsídios respeitam a elementos do ativo fixo depreciables, devem ser incluídos no lucro tributável na mesma proporção da depreciação calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo da quota mínima
  - se os subsídios não respeitarem a elementos do ativo fixo depreciables, devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos em que os elementos a que respeitam são inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio

Face ao disposto na NCRF 22, esta tipologia de subsídios são reconhecidas no Capital Próprio

**Subsídios (Contabilidade)**

Os subsídios são atribuídos pelos governos e visam a dinamização da atividade produtiva das empresas que, de uma forma geral, terão de obedecer a certas contrapartidas definidas nos contratos


**Subsídios não reembolsáveis (Fiscalidade)**




## Subsídios destinados à exploração

Exemplos de subsídios destinados à exploração:

- Subsídios para criação de postos de trabalho
- Subsídios para inserção de jovens na vida ativa
- Subsídios para compensar ou manter preços de venda insuficientes ou para fazer face a encargos de exploração (subsídio ao gasóleo na agricultura)
- Subsídio de formação do Fundo Social Europeu a trabalhadores
- Subsídios para abate de animais (“vacas loucas”, “BSE”)
- Subsídios para a redução da produção

## Exemplo

(artº 20, nº 1, j), CIRC e artº 18, CIRC)

Em Fevereiro de 2010 a empresa “ABC” recebeu um subsídio não reembolsável de 18.000 € para a criação de 3 postos de trabalho

Nos termos do contrato, a empresa comprometeu-se a manter os postos de trabalho por um período de 3 anos

Do ponto de vista contabilístico (aceite pela fiscalidade):

- Subsídio para criação de postos de trabalho (Fev.2010)
  - D/ 12 a C/ 282: 18.000 €
- Imputação a cada um dos 3 anos (31.Dez de 2010, 2011, 2012)
  - D/ 282 a C/ 75: 6.000 €

## Subsídios para investimentos depreciables

Estes subsídios são atribuídos às designadas “aplicações relevantes” que englobam, de uma forma geral

- o ativo fixo tangível (instalações, equipamento administrativo, equipamento produtivo)
- e o ativo intangível (conceção e despesas de Projeto de investimento)

Designados “subsídios associados a ativos” (artº 22, CIRC)

- diferidos por vários períodos, pelo princípio da especialização (inicial uma variação patrimonial positiva não tributada)
- normalmente, ao ritmo das depreciações e amortizações inerentes aos ativos subsidiados, numa “base sistemática”
- limite mínimo: quota mínima de depreciação ou amortização

### Exemplo

Em 5 de Fevereiro de 2012 a empresa “ABC” recebeu um ofício de um organismo estatal a comunicar a atribuição de um subsídio de 60.000 € para aquisição de uma máquina

A máquina foi adquirida em 8 de Março de 2012 por 100.000 € (pagamento por cheque) e foi depreciada em 2012 à taxa máxima de 20% prevista no DR 25/2009

A primeira prestação do subsídio de 30.000 € será recebida em 5 de Maio de 2012 e a segunda da mesma quantia em 4 de Março de 2013

Contabilidade e Fiscalidade ?

| Data       | Descrição                                 | Movimentação     | Montante     |
|------------|-------------------------------------------|------------------|--------------|
| 05.02.2012 | Atribuição do subsídio                    | D/ 278 a C/ 593  | 60.000 €     |
| 08.03.2012 | Aquisição da máquina                      | D/ 433 a C/ 12   | 100.000 €    |
| 05.05.2012 | Recebimento da 1ª prestação do subsídio   | D/ 12 a C/ 278   | 30.000 €     |
| 31.12.2012 | Depreciação da máquina                    | D/ 642 a C/ 438  | (a) 20.000 € |
| 31.12.2012 | Rendimentos da compensação da depreciação | D/ 593 a C/ 7883 | (b) 12.000 € |
| 04.03.2013 | Recebimento da 2ª prestação do subsídio   | D/ 12 a C/ 278   | 30.000 €     |

(a) Depreciação do período:  $100.000 \times 20\% = 20.000 \text{ €}$

(b) Rendimentos da compensação da depreciação:  $60.000 \times 20\% = 12.000 \text{ €}$

Como a depreciação da máquina respeita o limite mínimo do artº 22, nº 1, a) e artº 22, nº 2, CIRC, a contabilização do rendimento na conta “7883” no valor de 12.000 € reflete-se diretamente no apuramento do LT do CIRC através do resultado líquido do período (conta “818” do SNC e campo 701 do Q07 da Mod. 22)

E se a empresa praticasse em 2012 a taxa de depreciação de 7% (quota perdida de 3%)

| Data       | Descrição                                 | Movimentação     | Montante    |
|------------|-------------------------------------------|------------------|-------------|
| 31.12.2012 | Depreciação da máquina                    | D/ 642 a C/ 438  | (a) 7.000 € |
| 31.12.2012 | Rendimentos da compensação da depreciação | D/ 593 a C/ 7883 | (b) 4.200 € |

(a) Depreciação do período:  $100.000 \times 7\% = 7.000 \text{ €}$

(b) Rendimentos da compensação da depreciação:  $60.000 \times 7\% = 4.200 \text{ €}$

O rendimento fiscal deverá ter como limite mínimo o valor correspondente à quota mínima da depreciação (10%) e não o relativo à compensação contabilística da depreciação (7%)

- C.701 Incluído no resultado líquido do período (rendimento da conta “7883”): 4.200 €
- C.752 Rendimento compensatório face à depreciação (artº 22º, nº 1, a) e nº 2, CIRC): 1.800 €

**Exemplo**

Valor de aquisição: 110.000 €

Valor residual: 10.000 €

Taxa de depreciação máxima: 20% Taxa mínima: 10%

Subsídio a fundo perdido: 60.000 €

| Ano          | Taxa        | Q <sub>conta</sub> | Limite fiscal | Q <sub>fiscal</sub> | Q07 M/22 | Subsídio Contabilidade | Q07 M/22 |
|--------------|-------------|--------------------|---------------|---------------------|----------|------------------------|----------|
| 1            | 30%         | 30.000             | 20.000        | 20.000              | +10.000  | 18.000                 | -        |
| 2            | 20%         | 20.000             | 20.000        | 20.000              | -        | 12.000                 | -        |
| 3            | 6%          | 6.000              | 10.000        | 6.000               | (a) -    | 3.600                  | +2.400   |
| 4            | 14%         | 14.000             | 20.000        | 20.000              | -6.000   | 8.400                  | -        |
| 5            | 30%         | 30.000             | 16.000        | 16.000              | +14.000  | 18.000                 | -2.400   |
| <b>Total</b> | <b>100%</b> | <b>100.000</b>     |               | <b>82.000</b>       |          | <b>60.000</b>          | <b>0</b> |

(a)  $Q_p = 4.000$

**Subsídio de apoio à criação de postos de trabalho**

Devem ser considerados como rendimentos diferidos e repartidos durante quatro anos

Note-se que no caso dos subsídios atribuídos ao abrigo do DL 89/95, de 6 de Maio, estes devem ser repartidos por um período de três anos em virtude a empresa ser obrigada a repor o subsídio se não conseguir durante 36 meses manter o posto de trabalho respetivo

**Locação financeira**

O contrato de locação financeira ou de leasing, é o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados

O contrato de locação financeira é assistido pelo princípio de neutralidade fiscal, segundo o qual quem adquire através dum contrato de locação financeira não deve, fiscalmente, ficar mais onerado que aquele que adquire diretamente

Por isso, das rendas de locação financeira pagas (que contêm uma parte relativa a amortização financeira e uma parte relativa a juros), apenas constitui custo a parte correspondente a encargos financeiros, uma vez que a parte da renda destinada a amortização financeira já é refletida nos custos do locatário, através das depreciações técnicas praticadas

As depreciações ou amortizações dos bens objeto de locação financeira são gastos do período de tributação dos respetivos locatários, sendo-lhes aplicável este regime

A transmissão dos bens locados, para o locatário, no termo dos respetivos contratos de locação financeira, bem como na relocação financeira prevista no Código do IRC, não determinam qualquer alteração do regime de depreciações ou amortizações que vinha sendo seguido em relação aos mesmos pelo locatário

## Locações – NCRF 9

Caraterísticas 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 período do direito de opção de compra
- transferência substancial de todos os riscos e vantagens inerentes à posse do ativo

### Regime jurídico atual do leasing

O regime jurídico do contrato de locação financeira vem consagrado no DL 149/95, de 24 de Junho, sucessivamente atualizado pelos DL 265/97, de 2 de Outubro e DL 285/2001, de 3 de Novembro e, mais recentemente, pelo DL 30/2008, de 25 de Fevereiro

- Entidades Locadoras: as Sociedades de Locação Financeira são Instituições de Crédito (sujeitas a registo, regras prudenciais e supervisão do Banco de Portugal, o que se traduz num reforço da segurança das operações e dos clientes - DL 298/92, de 31 de Dezembro)
- Objeto do Contrato: quaisquer bens móveis e imóveis suscetíveis de serem dados em locação
- Locatários: públicos ou privados; empresas, empresários em nome individual, profissões liberais ou particulares

Operações Permitidas:

- Locação Financeira e Operacional

### Lease-Back:

- são permitidas operações de Lease-Back (DL 171/79, de 6 de Junho)
- definitivamente autorizado para a generalidade dos bens (Carta-Circular do Banco de Portugal nº 94, de 17 de Outubro de 1991)
- o Lease-back consiste na venda, pelo locatário, à locadora que depois lhe cede o mesmo bem em regime de locação financeira

### Princípio da Substância sobre a Forma (Contabilidade)

Registado na Contabilidade, no momento do contrato de locação financeira:

- no ativo (devendo ser debitada a respetiva conta de ativo tangível)
- e no passivo (conta de 2513 – Locações Financeiras), pelo valor que constará do contrato respetivo, e que deverá incluir o valor a pagar em caso de opção pela compra no final do contrato

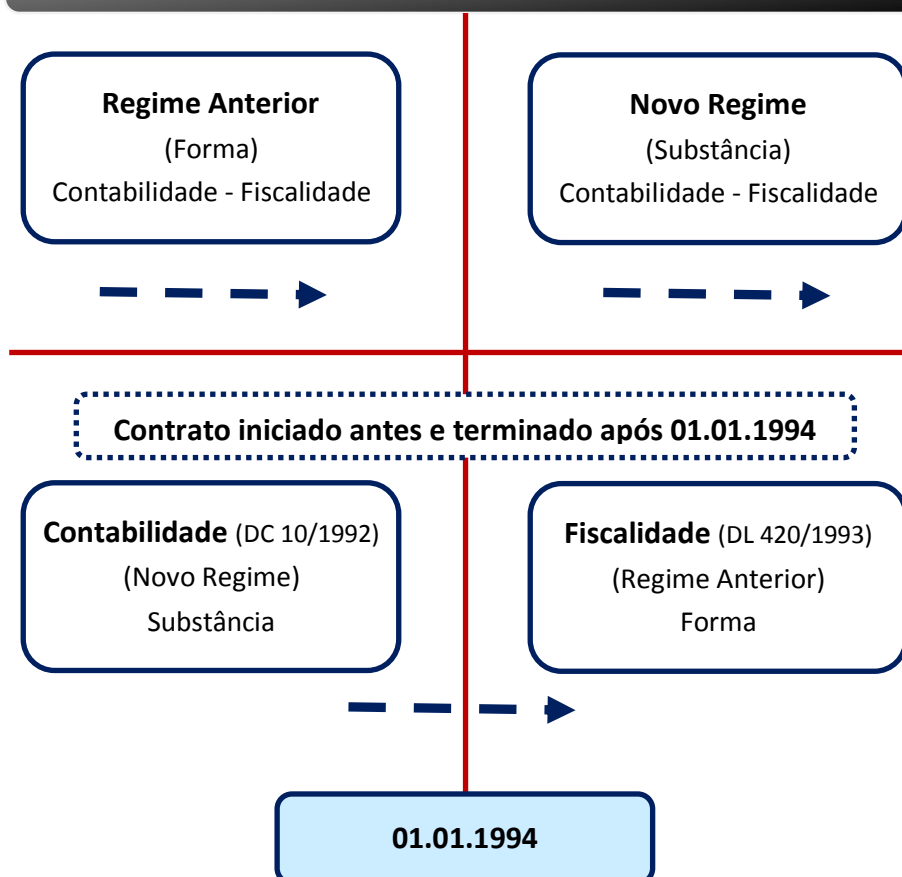
As rendas debitadas pela locadora devem ser decompostas:

- 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 gastos financeiros

**Regime contabilístico da locação financeira (ótica do locatário)**

Princípio da Substância sobre a Forma, a partir de 1 de Janeiro de 1994

| Descrição                                      | Débito | Crédito |
|------------------------------------------------|--------|---------|
| Valor do contrato (incluindo o valor residual) | 43     | 2513    |
| <b>Renda:</b>                                  |        |         |
| ■ Juro                                         | 691    | 12      |
| ■ Amortização do capital                       | 2513   |         |
| Quota anual de depreciação                     | 642    | 438     |
| <b>Valor residual:</b>                         |        |         |
| ■ Locatário obtém a titularidade do bem        | 2513   | 12      |
| ■ Locatário não obtém a titularidade do bem:   |        |         |
| ▪ Regularização do valor residual              | 2513   | 43      |
| ▪ Regularização de depreciações acumuladas     | 438    |         |
| ▪ Perda ou ganho                               | 687    | 787     |

**Tratamento Contabilístico e Fiscal do Leasing em Portugal**


**Aspetos fiscais – após 01.01.1994**

Não é aceite como gasto do locatário a parte da renda destinada a amortização financeira

Os gastos fiscais relacionados com a locação financeira são:

- os juros contidos nas rendas pagas, contabilizados em conta de “Juros suportados”
- as depreciações do ativo fixo locado, praticadas dentro da disciplina prevista no DR 25/2009, de 14 de Setembro

**Locação financeira imobiliária**

- não aceite a depreciação na parte correspondente ao valor do terreno, devendo observar-se o disposto no artº 10, DR 25/2009, de 14 de Setembro

Entrega dos bens locados efetuada pelo locatário ao locador

- não se consideram as mais-valias ou as menos-valias na não opção do direito de compra (artº 46, nº 6, a), CIRC)

Consistência na classificação de uma mesma operação pelo locador e pelo locatário, conforme previsto no Despacho 5851/2004, do SEAF

**Exemplo**
**Locação Financeira (Leasing)**

Uma empresa adquiriu uma viatura ligeira de passageiros, em regime de locação financeira, em 1.1.2012, com o seguinte clausulado:

- valor de aquisição: 60.000 €
- nº de rendas trimestrais, iguais e antecipadas: 6
- valor residual: 1.200 €
- taxa de juro anual nominal: 6%

Tratamento contabilístico e fiscal ?

Determinação do valor de cada uma das 6 prestações

A taxa de juro trimestral equivalente:  $6\% \div 4 = 1,5\%$  (taxa implícita no contrato)



$$60.000 = a \times \frac{1 - 1,015^{-6}}{0,015} \times 1,015 + 1.200 \times 1,015^{-6}$$

**EXCEL:** = PGTO ( 1,5% ; 6 ; -60.000 ; 1.200 ; 1 )

**Quadro de amortização da dívida**

| Nº Prestação | Data       | Capital em Dívida Inicial | Renda         | Amortização Financeira | Juros        | Capital em Dívida Final |
|--------------|------------|---------------------------|---------------|------------------------|--------------|-------------------------|
| 1            | 01.01.2012 | 60.000                    | 10.186        | 10.186                 | 0            | 49.814                  |
| 2            | 01.04.2012 | 49.814                    | 10.186        | 9.439                  | 747          | 40.375                  |
| 3            | 01.07.2012 | 40.375                    | 10.186        | 9.580                  | 606          | 30.795                  |
| 4            | 01.10.2012 | 30.795                    | 10.186        | 9.724                  | 462          | 21.071                  |
| 5            | 01.01.2013 | 21.071                    | 10.186        | 9.870                  | 316          | 11.201                  |
| 6            | 01.04.2013 | 11.201                    | 10.186        | 10.018                 | 168          | 1.183                   |
| Opção        | 01.07.2013 | 1.183                     | 1.200         | 1.183                  | 17           | 0                       |
|              |            | <b>Total</b>              | <b>62.316</b> | <b>60.000</b>          | <b>2.316</b> |                         |

**Lançamentos contabilísticos e efeitos fiscais (período de 2012):**
**01.01.2012 – aquisição da viatura:**

■ D/ 434 a C/ 2513: 60.000

**01.01.2012 – pagamento da 1ª renda:**

■ D/ 2513 a C/ 12: 10.186

**01.04.2012 – pagamento da 2ª Renda:**

■ D/ 2513: 9.439 D/ 691: 747

■ C/ 12: 10.186

**01.07.2012 – pagamento da 3ª Renda:**

■ D/ 2513: 9.580 D/ 691: 606

■ C/ 12: 10.186

**01.10.2012 – pagamento da 4ª Renda:**

■ D/ 2513: 9.724 D/ 691: 462

■ C/ 12: 10.186

**31.12.2012 – depreciação do período:**

■ D/ 642 a C/ 438: 15.000

**31.12.2012 – acréscimo de gastos - 5ª Renda:**

■ especialização dos juros pela dívida de 21.071 € de 1.10.2012 a 31.12.2012, pagos em 1.1.2013

■ D/ 691 a C/ 2722: 316

**Modelo 22 do período de 2012:**

Depreciação aceite fiscal: 10.000 €

■ não aceite (acresce Q 07) : 5.000 €

Tributação autónoma (Q10 da Mod. 22) :

■  $20\% \times (15.000 + 2.131) = 3.426,20 \text{ €}$

**Lançamentos contabilísticos e efeitos fiscais (período de 2013):**
**1.1.2013 – pagamento da 5ª Renda:**

- D/ 2513: 9.870
- D/ 2722: 316
- C/ 12: 10.186

**1.4.2013– pagamento da 6ª Renda:**

- D/ 2513: 10.018
- D/ 691: 168
- C/ 12: 10.186

**Opção de “compra” pelo valor residual:**
**1.7.2013 – opção de compra:**

- D/ 2513: 1.183
- D/ 691: 17
- C/ 12: 1.200

Tributação autónoma (Q10):

- $20\% \times (15.000 + 185) = 3.037 \text{ €}$

(depreciação e juros de 01.04 e 1.7.2013)

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

**1.7.2013 - não opção de compra:**

- D/ 2513: 1.183
- D/ 438: 15.000
- D/ 687: 43.817
- C/ 434: 60.000

Menos-valia contabilística: 43.817 €

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

Modelo 22 do período de 2013:

- acrescentar Q07: "menos-valia contabilística" = 43.817 €
- adicionar Q10:  $20\% \times 168 \text{ €} = 33,6 \text{ €}$

**ALD (Aluguer de Longa Duração)**

Normalmente viaturas

- contabilização do ALD igual ao “leasing”
- tratamento semelhante ao leasing (Despacho 503/2004-XV, de 23 de Fevereiro, do SEAF)
- sociedade de ALD:
  - não tuteladas pelo Banco de Portugal
- o bem não deve estar simultaneamente no ativo fixo do locador e do locatário



## **Relocação financeira e venda com locação de retoma**

### **Relocação financeira (lease-back)**

A entrega de um bem, objeto de locação financeira, ao locador, seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário, não dá lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa entrega, continuando o bem a ser depreciado ou amortizado para efeitos fiscais pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então.

Desta forma, estabelece-se a neutralidade fiscal neste tipo de contratos, condicionada, no entanto, pela verificação dos pressupostos referidos.

### **Venda com locação de retoma (sale & leasing-back)**

Também nas situações de venda com locação de retoma, a fiscalidade pretende assumir uma posição de neutralidade, condicionada pela verificação de determinados pressupostos.

Assim, no caso de venda de bens, seguida de locação financeira pelo vendedor desses mesmos bens, não haverá apuramento de qualquer resultado fiscal, perante as seguintes circunstâncias:

- se os bens integravam os inventários do vendedor e os mesmos são valorizados para efeitos fiscais ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da respetiva depreciação;
- se os bens se encontravam no ativo do vendedor, e este, enquanto locatário, os continue a amortizar de acordo com o regime que vinha seguindo antes da venda seguida de locação.

### **Lease-back**

- objeto 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 depreciado, para efeitos fiscais, pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então

### **Venda com locação de retoma (sale & lease-back)**

Fiscalidade (artº 25, CIRC)

Venda de bens seguida de locação financeira:

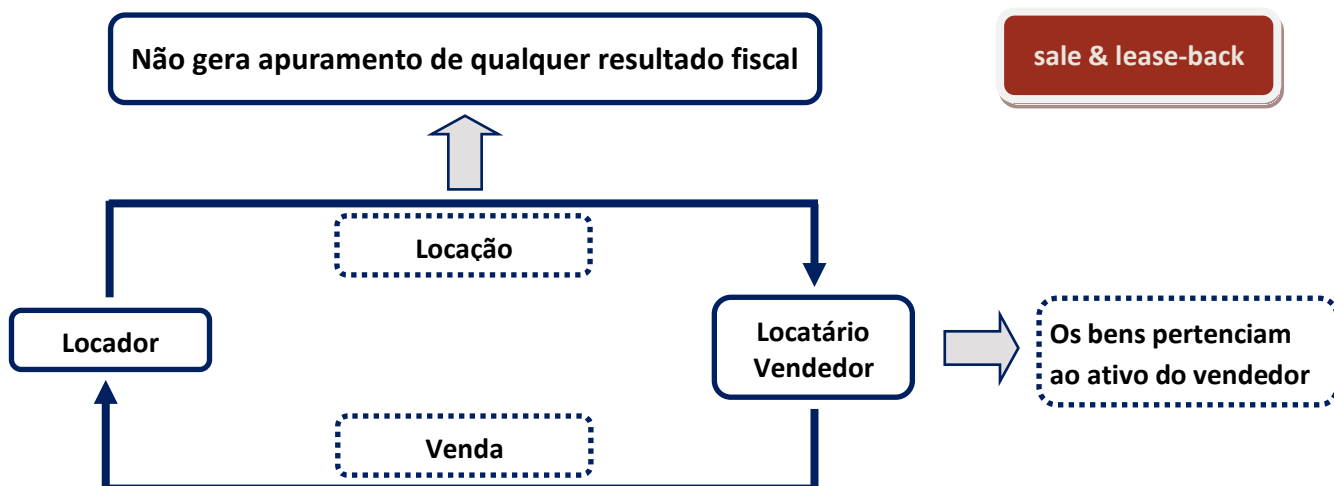
- se os bens integravam o ativo fixo do vendedor, aplicável o disposto no nº 1, com as necessárias adaptações
- se os bens integravam o inventário do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda e os mesmos são registados no ativo fixo ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da respetiva depreciação

Bem encontrava-se no ativo fixo

- as depreciações aceites na Fiscalidade são as anteriormente praticadas

Bem encontrava-se no inventário

- depreciações aceites como bem em estado de uso, sendo registado no ativo fixo ao valor de aquisição ou de produção dessas existências



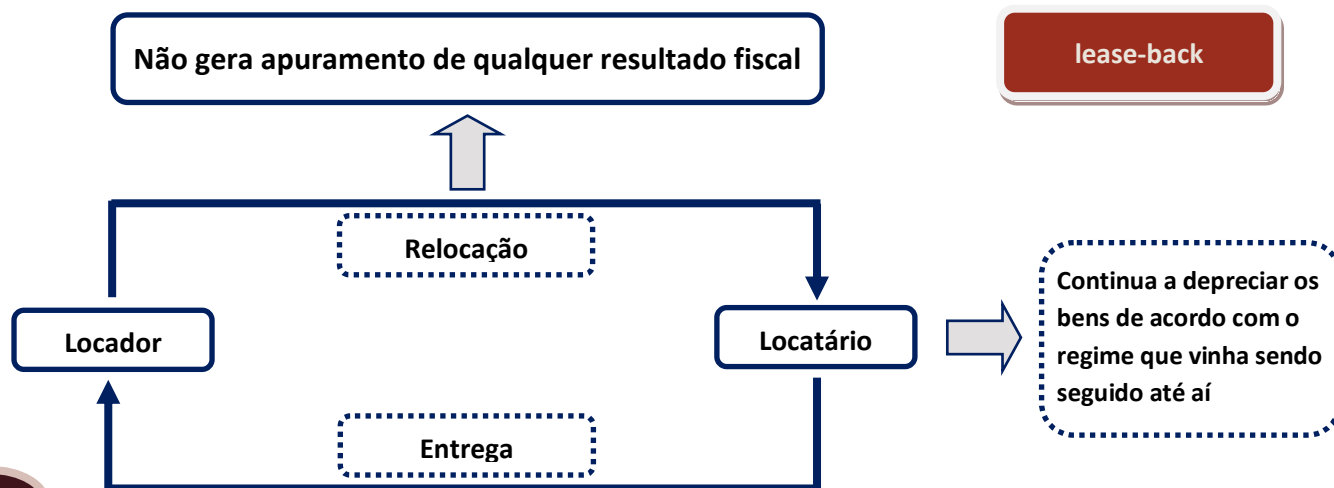
### Relocação financeira (lease-back)

Fiscalidade (artº 25, CIRC)

Entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário

- não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa entrega
- continuando o bem a ser depreciado para efeitos fiscais pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então
- se os bens integravam o inventário do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda e são registados no ativo fixo ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da depreciação

Nova locação de bens em substituição de uma locação financeira existente, desses mesmos bens



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

A empresa X, Lda tem um único bem no ativo fixo tangível:

- Valor de aquisição: 100.000 € (aquisição em N-2)
- Depreciação em Quotas Constantes (Taxa 20%)
- Bem totalmente pago

Em 01.01.N, a empresa fez um contrato de “sale and lease-back” desse bem:

- Valor do contrato: 90.000 €
- 4 prestações anuais, antecipadas, iguais
- Taxa de Juro anual nominal: 6%
- Valor residual: 1.000 €

| Data         | CDI    | Renda         | Amort. Fin.   | Juros        | CDF    |
|--------------|--------|---------------|---------------|--------------|--------|
| 01.01.N      | 90.000 | 24.287        | 24.287        | 0            | 65.713 |
| 01.01.N+1    | 65.713 | 24.287        | 20.344        | 3.943        | 45.369 |
| 01.01.N+2    | 45.369 | 24.287        | 21.565        | 2.722        | 23.804 |
| 01.01.N+3    | 23.804 | 24.287        | 22.859        | 1.428        | 945    |
| 01.01.N+4    | 945    | 1.000         | 945           | 55           | 0      |
| <b>TOTAL</b> |        | <b>98.148</b> | <b>90.000</b> | <b>8.148</b> |        |

**Lançamentos em 01.01.N**
**Alienação:**

- D/ 12: 90.000
- D/ 438: 40.000
- C/ 43: 100.000
- C/ 282: 30.000

**Contrato de “Lease-back”:**

- D/ 43: 90.000
- C/ 2513: 90.000

**Pagamento da 1ª prestação:**

- D/ 2513: 24.287
- C/ 12: 24.287

Reavaliação do ativo fixo tangível: 60.000 € ➔ 90.000 €

Entrada de dinheiro fresco (financiamento): 10.000 € ➔ 75.713 €

| BALANÇO 31-12-N-1   |                |
|---------------------|----------------|
| Ativo fixo          | 60.000         |
| Inventário          | 30.000         |
| Disponibilidades    | 10.000         |
| <b>ATIVO</b>        | <b>100.000</b> |
| Capital             | 25.000         |
| R. Transitados      | 20.000         |
| RLE                 | 10.000         |
| Dívidas             | 45.000         |
| <b>SL + PASSIVO</b> | <b>100.000</b> |

| BALANÇO 1-1-N       |                |
|---------------------|----------------|
| Ativo fixo          | 90.000         |
| Inventário          | 30.000         |
| Disponibilidades    | 75.713         |
| <b>ATIVO</b>        | <b>195.713</b> |
| Capital             | 25.000         |
| R. Transitados      | 30.000         |
| RLE                 | 0              |
| Dívidas             | 110.713        |
| Rend. a reconhecer  | 30.000         |
| <b>SL + PASSIVO</b> | <b>195.713</b> |

**Diminui a Autonomia Financeira**

|                        |
|------------------------|
| <b>Capital próprio</b> |
| <hr/>                  |
| <b>Activo</b>          |

|               |                                 |
|---------------|---------------------------------|
| <b>Antes</b>  | $\frac{55.000}{100.000} = 55\%$ |
| <b>Depois</b> | $\frac{55.000}{195.713} = 28\%$ |

Quanto mais elevado mais independente dos credores

**Exemplo**
**No final do ano N**

- Bem adquirido em estado de uso
- Vida útil mínima = 5 anos
- Já decorreram: 2 anos (faltam 3)
- Taxa de depreciação: 33,33%

**Lançamentos em 31-12-N**

Depreciações do período:

- $90.000 \times 33,33\% = 30.000$
- D/ 642: 30.000 a C/ 438: 30.000

Rendimento pela venda:

- $30.000 \times 33,33\% = 10.000$
- D/ 282: 10.000 a C/ 787: 10.000

Especialização dos juros (acréscimo de custos: juros 2ª prestação):

- D/ 691: 3.943 a C/ 2722: 3.943

**Fiscalidade:**

Depreciações do período:

- Sem lease-back: 20.000
- Com lease-back: 30.000
- Acresce Q07: 10.000 € (artº 25, nº 1, CIRC)

Rendimento pela venda:

- Abate Q07: 10.000 € (artº 25, nº 2, b), CIRC)
- Juros aceites

## **Locação financeira imobiliária**

### **Celebração do contrato**

As locadoras adquirem os imóveis a terceiros para os locar, ficando sujeitas a IMT, que será repercutido ao locatário e incluído no valor das rendas que vierem a ser pagas

Na contabilidade e no IRC, em nome do princípio da substância sobre a forma, este contrato de locação financeira será contabilizado como se de uma verdadeira aquisição do imóvel se tratasse

Também para efeitos do cálculo das depreciações e do valor do reinvestimento, este contrato será considerado como se se tratasse de um verdadeiro contrato de aquisição

### **Opção de compra no final do contrato**

Esta transmissão, embora sujeita a IMT, acaba por ficar isenta (isenção automática)

### **Cedência da posição contratual do locatário**

Não está sujeita a IMT, porque ela não opera a transmissão do direito real de propriedade do cedente para o cessionário

A propriedade do imóvel está na titularidade da locadora e lá continuará após a cedência da posição, até que o cessionário venha a optar pela aquisição do direito de propriedade do imóvel

Com a cedência da posição contratual, o locatário transmite, através dum negócio entre vivos, um direito de natureza obrigacional que constitui para si um elemento do ativo fixo

Por isso, em IRC, terá que apurar mais ou menos-valias, as quais concorrerão para a formação do lucro tributável

### **Rescisão ou não opção de compra no final do contrato**

Uma vez que o imóvel já figurava na contabilidade como sendo um bem da empresa, haverá que proceder ao seu abate em moldes semelhantes aos que se operam para apurar mais-valias

Porém, o valor encontrado, quer seja positivo ou negativo, não concorrerá para a formação do lucro tributável em IRC pelo que, estando a influenciar os resultados, terão que ser anulados os seus efeitos no Q.07 da Mod. 22 do IRC

Sendo recebida qualquer importância para e por motivo da rescisão, esta será contabilizada como proveito extraordinário, concorrendo para a formação do lucro tributável

### **O Lease-back**

Trata-se dum contrato de locação financeira com a particularidade de a locadora comprar o bem à empresa que passará a ser a sua locatária

No âmbito do IMT, esta aquisição está sujeita a IMT nos termos gerais, sendo repercutido ao locatário, incluído no valor das rendas que vierem a ser pagas

Desde que observados os requisitos exigidos pelo artº 25, CIRC, fica assegurada a neutralidade fiscal, não sendo, por virtude desta transmissão, apuradas quaisquer mais-valias tributadas

Pode-se optar pela contabilização da venda e da reaquisição, não podendo deixar de ser respeitado o artº 25, CIRC, para que não seja posta em causa a neutralidade fiscal (não aplicabilidade do artº 64, CIRC)

## Revalorização

A mensuração após o reconhecimento inicial pode ser:

- Pelo modelo de custo
- Pelo modelo de revalorização

### Justo Valor:

- a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas

O justo valor pode ser determinado:

- No caso de edifícios e terrenos a partir de provas com base no mercado por avaliação, que deverá ser realizada por avaliadores profissionais qualificados e independentes
- No caso de outros ativos fixos tangíveis, geralmente o seu valor de mercado é determinado por avaliação
  - se não se consegue determinar o justo valor com base no mercado porque o ativo é muito específico ou é raramente vendido não se pode revalorizar

Quando se revaloriza um ativo devem-se revalorizar todos os outros que tenham a mesma natureza e uso

### Dois métodos de reconhecer a revalorização:

- Ajustamento das depreciações acumuladas bem como do custo, de forma a que a quantia do ativo após revalorização corresponda ao justo valor  
(Método usado no caso de aplicação de índice)
- Substituição do custo e eliminação das depreciações acumuladas  
(Método geralmente usado para edifícios e terrenos)

Os **ganhos** da revalorização deverão ser reconhecidos:

- em capital próprio (excedente de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis (58))
- se reversão de perdas reconhecidas em resultados, reconhecidos também em resultados (reversões de perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis (7625))

O ganho de revalorização pode ser transferido para resultados transitados (56) quando for realizado

As **perdas** de revalorização deverão ser reconhecidas:

- em resultados (perdas por imparidade em ativos fixos tangíveis (656))
- a não ser se, com respeito a esse ativo, a conta de capital próprio tiver saldo (excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis (58))

A frequência das revalorizações depende das alterações dos justos valores

Se o justo valor diferir de forma material para a sua quantia escriturada deve-se revalorizar o ativo

- caso não sucede pode-se revalorizar a cada 3 ou 5 anos

## Goodwill

A NCRF 14 (§35) não permite a amortização do goodwill

Exige a realização de testes anuais de imparidade, ou de frequência maior

- sempre que os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que o goodwill possa estar com imparidade, de acordo com a NCRF 12 (Imparidade de Ativos)

O badwill reconhecido imediatamente nos resultados

## Exemplo

### Modelo de Revalorização

ABC, SA, adquiriu em 2010 um edifício para a sua sede:

- Valor de aquisição: 100.000 €
- Vida útil prevista: 50 anos

Face à expectativa de construção de uma grande superfície comercial nas imediações da sua sede, o justo valor em 31/12/2011 foi de 112.000 €

Perante a dificuldade em obter financiamento, o promotor abandona o Projeto de construção da grande superfície comercial

Esta situação, conjugada com a queda dos preços no setor imobiliário, fez com que o justo valor em 31/12/2012 se fixasse em 73.600 €

Qual o impacto fiscal em 2011 e 2012, pelo modelo de revalorização ?

### Modelo do custo

Aquisição do edifício (2010)

- D/43 Edifício 100.000
- C/12 Disponibilidades 100.000

Depreciação do período (2010, 2011 e os 48 períodos seguintes)

- D/641 Depreciação do período 1.500 ( $100.000 \times 75\% \times 2\% = 1.500$ )
- C/438 Depreciações acumuladas 1.500

Não existem implicações fiscais

### Modelo de revalorização

Valor contabilístico (31/12/2011) =  $100.000 - 1.500 - 1.500 = 97.000$  € (após depreciação de 2011)

Revalorização para o justo valor: 112.000 €

Aumento do valor =  $112.000 - 97.000 = 15.000$  €

- D/43 Edifício 12.000
- D/438 Depreciações acumuladas 3.000
- C/5811 Reserva Revalorização 15.000 (sem efeitos fiscais – artº 21, nº 1, b), CIRC)

Nova depreciação a partir de 2012:  $(112.000 \times 75\%) \div 48 = 1.750$  €

- D/641 Depreciação do período 1.750
- C/438 Depreciações acumuladas 1.750

Acresce Q07: 250 €  $(1.750 - 1.500) \times 100 \text{ €} = 40\% \times 250$ , se reavaliação fiscal - C.720 Q07 - artº 15, DR 25/2009)

Realização da Reserva de Revalorização (2011 e 2012):  $15.000 \div 48 = 312,5 \text{ €}$

- D/5811 Reserva Revalorização 312,5
- C/56 Resultados Transitados 312,5

Valor contabilístico (31/12/2012) =  $112.000 - 1.750 - 1.750 = 108.500 \text{ €}$

Novo justo valor: 73.600 €

Redução do valor =  $73.600 - 108.500 = -34.900 \text{ €}$

- D/5811 Reserva Revalorização 14.375 (salda:  $15.000 - 312,5 - 312,5$ )
- D/281 Redução Justo Valor 20.525 ( $34.900 - 14.375$ )
- C/43 Edifício 38.400 ( $34.900 + 3.500$ )
- D/438 Depreciações acumuladas 3.500

Perdas por redução do Justo Valor:

- o montante de 20.525 € será considerado gasto nos 46 anos seguintes (Conta 662), no montante de 446,20 € por ano ( $20.525 \div 46 = 446,20 \text{ €}$ ), e que por sua vez acrescem ao Q07

Nova depreciação a partir de 2013:  $(73.600 \times 75\%) \div 46 = 1.200 \text{ €}$

- D/641 Depreciação do período 1.200
- C/438 Depreciações acumuladas 1.200

Abate ao Q07: 300 € ( $1.500 - 1.200$ )

## Reavaliação do Ativo Fixo Tangível

Termo anteriormente utilizado no POC

### Princípio

- a Contabilidade deve manter os preços a custos constantes

Reavaliações dos ativos que se encontram há mais tempo na empresa, por estarem mais sujeitos aos efeitos da inflação

- o ativo fixo tangível

Aumento das depreciações, com influência nos resultados

### Critérios para a Reavaliação do Ativo Fixo Tangível

Os critérios a utilizar poderão ser através:

- de índices de correção monetária
- da duração adicional esperada
  - bens que à data da reavaliação se encontrem totalmente depreciados
- do valor real

Reavaliações fiscais, de 5 em 5 anos (Lei 52-C/1996 - OGE 1997)

Em Portugal, as últimas reavaliações fiscais têm sido esporádicas, utilizando os coeficientes de desvalorização monetária e a duração adicional esperada



### **Consequências Fiscais da Reavaliação do Ativo Fixo Tangível**

Variações patrimoniais excluídas do artº 21, nº 1, b), CIRC

- não concorrem para a formação do lucro tributável as mais-valias potenciais ou latentes
- ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas

Aumento de depreciações resultante de reavaliação do ativo fixo

- só é aceite fiscalmente
- quando ao abrigo de legislação de carácter fiscal (artº 31, nº 1, b), CIRC)

Não são dedutíveis para efeitos fiscais (artº 15, DR 25/2009)

- 40% do aumento das depreciações anuais resultante da reavaliação fiscal
- a parte do valor líquido contabilístico dos elementos que tenham sofrido desvalorizações excecionais, que corresponda à reavaliação efetuada

Reavaliações de carácter livre

- o excesso nas depreciações não é aceite na totalidade (as atuais revalorizações)

### **A reavaliação do DL 31/98, de 11 de Fevereiro**

Reavaliação dos elementos do ativo fixo tangível e de propriedades de investimentos (imóveis)

- bens afetos ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou agrícola
- cujo período de vida útil seja igual ou superior a 5 anos
- reportada a 31 de Dezembro de 1997
- efeitos nas depreciações a praticar, a partir do período de 1998
- segue as linhas gerais definidas nos diplomas anteriores
- se existirem e em utilização na data da reavaliação
- permite a reavaliação de bens em regime de locação financeira

### **Processo de reavaliação**

Elementos ainda não totalmente reintegrados

- aplicação aos valores base e às correspondentes depreciações acumuladas
- os coeficientes de atualização monetária que correspondam aos anos a que se reportam os valores base

Elementos já totalmente reintegrados

### **Coeficiente de atualização monetária**

Coeficientes da Portaria 222/97, de 2 de Abril, multiplicados pelo fator 1,023

- resultado arredondado por excesso, até às centésimas

Coeficientes de correção monetária (1997):

| Anos | Coeficientes |
|------|--------------|
| 1970 | 37,04        |
| 1971 | 35,26        |
| 1972 | 32,97        |
| 1973 | 29,96        |
| 1974 | 22,98        |
| 1975 | 19,64        |
| 1976 | 16,44        |
| 1977 | 12,62        |
| 1978 | 9,88         |

| Anos | Coeficientes |
|------|--------------|
| 1979 | 7,79         |
| 1980 | 7,03         |
| 1981 | 5,74         |
| 1982 | 4,77         |
| 1983 | 3,80         |
| 1984 | 2,96         |
| 1985 | 2,46         |
| 1986 | 2,24         |
| 1987 | 2,04         |

| Anos | Coeficientes |
|------|--------------|
| 1988 | 1,86         |
| 1989 | 1,65         |
| 1990 | 1,48         |
| 1991 | 1,31         |
| 1992 | 1,22         |
| 1993 | 1,13         |
| 1994 | 1,07         |
| 1995 | 1,03         |
| 1996 | 1,00         |

## Exemplo

### Reavaliação fiscal

Reavaliação de bem do ativo fixo tangível, afeto a atividade industrial, com período de vida útil  $\geq 5$  anos, existente e em utilização na data de reavaliação

- valor de aquisição: 100.000 € (ano de aquisição: N-3)
- depreciações à taxa de 12,5%: 12.500 € (Vida útil = 8 anos)
- coeficiente de correção = 1,06
- valor reavaliado do bem:  $100.000 \times 1,06 = 106.000$  €
- depreciações reavaliadas:  $3 \times (12.500 \times 1,06) = 3 \times 13.250 = 39.750$  € (3 anos)
- aumento da depreciação do período:  $13.250 - 12.500 = 750$  €

Correção Fiscal:

- $40\% \times 750 = 300$  € (artº 15, DR 25/2009)
- valor a acrescentar ao LT no Q 07 da Mod. 22, durante o restante período de vida útil do ativo fixo reavaliado

### Valor Patrimonial Tributável (VPT)

O valor das transmissões onerosas de imóveis não pode ser inferior ao valor patrimonial considerado para efeitos do IMT

Sempre que o valor do contrato seja inferior ao valor base:

- haverá lugar ao devido ajustamento para efeitos de IRC

### Alienante

- **deverá** adicionar ao lucro tributável do período a diferença positiva entre os dois valores

### Adquirente

- **poderá** considerar gastos para efeitos fiscais

**Implicações do VPT no IRC (artº 64, CIRC)**

Transmissão de imóveis: no alienante

- desde que o VPT definitivo seja conhecido até ao termo do prazo da apresentação da Mod. 22
- será de inscrever a diferença

**Valor patrimonial tributável definitivo – Valor do contrato**  
(se positivo)

Q 07 – campo 745 da declaração relativa ao período da venda

**Transmissão de imóveis: no alienante**

Se VPT definitivo não for conhecido até ao termo do prazo de apresentação da Mod. 22

- deverá proceder à entrega de declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte ao da determinação do valor definitivo (artº 64, nº 4, CIRC)
- não há lugar a qualquer contabilização da diferença

**Avaliação dos imóveis**

$$\text{VPT} = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times V_v$$

$V_c$  valor base dos prédios edificados

$A$  área bruta de construção mais área excedente à área de implantação

$C_a$  coeficiente de afetação

$C_l$  coeficiente de localização

$C_q$  coeficiente de qualidade e conforto

$V_v$  coeficiente de vetustez

**Exemplo**
**Aquisição para ativo fixo**

X, Lda, adquiriu em 2010, um imóvel por 200.000 €

- Em Setembro.2012, notificado do resultado da avaliação: 260.000 €

Enquadramento fiscal:

- Nos períodos de 2010 e 2011, pratica a depreciação de 3.000 € ( $2\% \times 150.000$ )

No período de 2012, não contabiliza a diferença (dossier fiscal)

- Neste período contabiliza a depreciação de 3.000 €
  - na fiscalidade, nada no Q07 (e nas depreciações dos anos seguintes)
  - o VPT só terá influência no ano da alienação, no valor de aquisição do cálculo da mais-valia

### **Agricultura** (IAS 41 e NCRF 17)

O tratamento contabilístico relativo à atividade agrícola encontra-se prescrito na IAS 41 onde se explicita como se contabilizam determinados itens que se relacionam com a atividade agrícola, como sejam:

- Ativos biológicos
- Produtos agrícolas no ponto da colheita

A atividade agrícola abrangida pela IAS cobre uma escala diversa de atividades como por exemplo:

- Criação de gado
- Silvicultura
- Cultivo de pomares e de plantações,
- Floricultura
- Aquacultura (incluindo criação de peixes)

A norma não se aplica a:

- Terrenos relacionados com a atividade agrícola em que são aplicados os normativos referentes aos ativos fixos tangíveis (IAS 16) ou às propriedades de investimento (IAS 40)
- Ativos intangíveis relacionados com a atividade agrícola (aos quais se aplica a IAS 38)

Quanto à mensuração, ditam as normas contabilísticas que:

- Regra geral, o ativo biológico deve ser mensurado pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda
- O produto agrícola colhido dos ativos biológicos deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita

### **Agricultura: tratamento fiscal**

Com a introdução das novas regras contabilísticas foi necessário conciliá-las com o respetivo tratamento fiscal

Assim, no que se refere aos ativos biológicos consumíveis, está previsto que os ganhos e perdas resultantes da aplicação do justo valor concorram para a formação do lucro tributável

Foram, porém, excecionadas as explorações silvícolas plurianuais, mantendo-se o tratamento fiscal anterior (artº 18, nº 7, CIRC)

Quanto aos ativos biológicos não consumíveis (como por exemplo, as árvores de fruto ou o gado leiteiro), não estando prevista a aceitação fiscal da mensuração acolhida na contabilidade (pelo justo valor), concluímos que, embora não possam ser considerados como ativos fixos tangíveis para efeitos de aplicação do Decreto Regulamentar das amortizações e depreciações, têm de continuar a ser valorizados, para efeitos fiscais, ao custo de aquisição

Com efeito, para a determinação do lucro tributável, os inventários são mensurados a preços de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado (artº 23, nº 1, j), CIRC)

## 4. Regime Fiscal das Mais-Valias e Menos-Valias Realizadas

(artº 46 a 48, CIRC)

### Conceito de mais-valia (artº 46, nº 1, CIRC)

- Ganhos obtidos (ou perdas sofridas) realizados (não potenciais ou latentes) mediante transmissão onerosa de elementos do ativo fixo, qualquer que seja o título por que se opere
  - também a sinistros ocorridos nesses elementos
  - e à afetação permanente destes elementos a fins alheios à atividade exercida

Aplica-se a ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento

- mesmo que tenham sido reclassificados como ativos não correntes detidos para venda

### Também se aplica a instrumentos financeiros

- exceto os reconhecidos pelo justo valor (artº 18, nº 9, a) e b), CIRC)

### Razões para a alienação do ativo fixo tangível

- deprecimento
- insuficiência da capacidade produtiva
- necessidades de substituição do equipamento
- constatação de melhores oportunidades de negócio

### As mais-valias

- ganhos ocasionais de capital
- sem ligação direta com exercício da atividade desenvolvida
- razão por que não se considera um rendimento-produto, mas sim um rendimento-acrécimo
- consideradas rendimentos para efeitos fiscais (as menos-valias são gastos)

### As mais-valias e menos-valias contabilísticas não relevam para efeitos fiscais

- as mais-valias contabilísticas são abatidas no Q.07 da Mod. 22 e as menos valias contabilísticas acrescidas no referido Q.07
  - isto porque já influenciaram os resultados aquando do seu apuramento
- simultaneamente procede-se à inclusão das mais-valias ou das menos-valias fiscais, de acordo com o regime de tributação aplicável

Para efeitos fiscais, o valor da mais ou menos-valia pode, ou não, coincidir com a mais ou menos-valia contabilística

## Cálculo das mais e menos-valias realizadas

### Mais-valias e menos-valias contabilísticas

$$\text{MVC ou mVC} = \text{VR} - (\text{VA}' - \text{D}_{\text{Ac}}' - \text{PI}_{\text{Ac}})$$

Valor Realização – (Valor Aquisição ou Revalorização – Depreciações acumuladas contabilísticas – Perdas por imparidade acumuladas)

### Mais-valias e menos-valias fiscais (artº 46, nº 2, CIRC)

$$\text{MVF ou mVF} = \text{VR} - (\text{VA}_{\text{Aceite}} - \text{D}_{\text{Ac Aceite}} - \text{PI}_{\text{Aceite}}) \times \text{CCM}$$

Valor Realização (líquido de encargos) – (Valor Aquisição – Depreciações Acumuladas – Perdas por imparidade) × C.C.M.

### Coeficiente de Correção Monetária (C.C.M.) (artº 47, CIRC)

Portaria Anual do Ministro das Finanças

- em 2012, Portaria 401/2012, de 6 de dezembro  
(no momento da publicação deste Manual, ainda não saiu a Portaria para 2013)

Atualização se decorrerem dois ou mais anos após a data da sua aquisição

Correção monetária não aplicável aos investimentos financeiros, salvo no que respeita às partes de capital

| Anos | Coeficientes |
|------|--------------|
| 1980 | 10,20        |
| 1981 | 8,35         |
| 1982 | 6,93         |
| 1983 | 5,54         |
| 1984 | 4,30         |
| 1985 | 3,60         |
| 1986 | 3,25         |
| 1987 | 2,98         |
| 1988 | 2,68         |
| 1989 | 2,42         |

| Anos | Coeficientes |
|------|--------------|
| 1990 | 2,16         |
| 1991 | 1,91         |
| 1992 | 1,76         |
| 1993 | 1,63         |
| 1994 | 1,56         |
| 1995 | 1,50         |
| 1996 | 1,46         |
| 1997 | 1,44         |
| 1998 | 1,39         |
| 1999 | 1,37         |

| Anos | Coeficientes |
|------|--------------|
| 2000 | 1,34         |
| 2001 | 1,25         |
| 2002 | 1,21         |
| 2003 | 1,17         |
| 2004 | 1,15         |
| 2005 | 1,13         |
| 2006 | 1,09         |
| 2007 | 1,07         |
| 2008 | 1,04         |
| 2009 | 1,05         |
| 2010 | 1,04         |
| 2011 | 1            |

Portaria 401/2012, de 6 de dezembro

### Mais-valias ou menos-valias contabilísticas e fiscais

| Quadro 07 | MVC                           | mVC                           |
|-----------|-------------------------------|-------------------------------|
| MVF       | – MVC (767)<br>+ MVF (739...) | + mVC (736)<br>+ MVF (739...) |
| mVF       | – MVC (767)<br>– mVF (769)    | + mVC (736)<br>– mVF (769)    |

**Quadro 07 da Mod. 22 de IRC** (Campos habitualmente utilizados)

| Operação                                    | Q07 da Mod. 22                                         |
|---------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| 1. MVC                                      | Abate no campo 767                                     |
| 2. mVC                                      | Acresce no campo 736                                   |
| 3. mVF (diferença negativa entre MVF e mVF) | Abate no campo 769                                     |
| 4. MVF (diferença positiva entre MVF e mVF) |                                                        |
| 4.1 Sem intenção de reinvestir              | Acresce no campo 739, 100% da MVF                      |
| 4.2 Com intenção de reinvestir              | Acresce no campo 740, 50% da MVF                       |
| 5. MVF ou mVF Mudança modelo valorização    | Acresce no campo 738<br>Abate no campo 768, 50% da mVF |
| 6. Acréscimo por não reinvestimento         | Acresce no campo 741                                   |
| 7. MVF Regime Transitório                   | Acresce no campo 742                                   |

**Discriminação das mais-valias fiscais em 4 campos principais:**

|            |                |                                                                                                             |            |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (artº 46º) | <b>739</b> |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

- utilizado sempre que não exista intenção de aplicar o regime fiscal do reinvestimento ou quando esse regime não seja aplicável (por exemplo, por se tratar de um bem do ativo intangível)

|            |                |                                                                                                                                           |            |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (artº 48º, nºs 1, 4 e 5) | <b>740</b> |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

- utilizado sempre que o sujeito passivo manifeste intenção de proceder ao reinvestimento dos valores de realização indicando aqui 50% da diferença positiva entre as mais e menos-valias
- o SP deve proceder ao preenchimento do Q09 do Anexo A da IES

|            |                |                                                                                                                                    |            |
|------------|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (artº 48º, nºs 6 e 7) | <b>741</b> |
|------------|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

- não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do 2º período seguinte ao da realização
- considera-se como rendimento ou ganho desse período, a diferença ou a parte proporcional da diferença não incluída no lucro tributável, majorada em 15%

|            |                |                                                                                                                                                  |            |
|------------|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Mais-valias fiscais - regime transitório [artº 7, nº 7, b), Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro e artº 32, nº 8, Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro] | <b>742</b> |
|------------|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

- a parte da diferença positiva entre as mais e as menos-valias de bens não depreciables
- correspondente ao valor deduzido ao custo de aquisição dos bens em que se concretizou o reinvestimento
- incluída no lucro tributável, em frações iguais, durante 10 anos
- a contar do da realização, caso se concretize o reinvestimento da parte do valor de realização que proporcionalmente lhe corresponder

Regime fiscal das Mais ou Menos-valias no Q.07 da Mod. 22

| <b>Quadro 07</b>                                                | <b>Correção Fiscal</b>                                                                                                  |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Acresce menos-valias contabilísticas</b>                     | <b>Inscrever sempre o saldo negativo (menos-valias contabilísticas)</b>                                                 |
| <b>Acresce mais-valias fiscais por valores não reinvestidos</b> | <b>Inscrever na proporção do valor de realização não reinvestido, o saldo das mais-valias fiscais</b>                   |
| <b>Abate mais-valias contabilísticas</b>                        | <b>Inscrever sempre o saldo positivo (mais-valias contabilísticas), independentemente da intenção de reinvestimento</b> |
| <b>Abate menos-valias fiscais</b>                               | <b>Inscrever o saldo negativo (menos-valias fiscais)</b>                                                                |

## Contas do SNC

### 4 Investimentos

- 41 Investimentos financeiros
  - 41.9 Perdas por imparidade acumuladas
- 42 Propriedades de investimento
  - 42.8 Depreciações acumuladas
- 43 Ativos fixos tangíveis
  - 43.8 Depreciações acumuladas
- 44 Ativos intangíveis
  - 44.8 Amortizações acumuladas
- 45 Investimentos em curso
- 46 Ativos não correntes detidos para venda
- 4X.9 Perdas por imparidade acumuladas

### 6 Gastos

- 64 Gastos de depreciação e de amortização
- 65 Perdas por imparidade
- 68 Outros gastos e perdas
  - 686 Gastos e perdas em investimentos financeiros
    - 6862 Alienações
  - 687 Gastos e perdas em investimentos não financeiros
    - 6871 Alienações

### 7 Rendimentos

- 76 Reversões
- 78 Outros rendimentos e ganhos
  - 786 Rendimentos ... restantes ativos financeiros
    - 7862 Alienações
  - 787 Rendimentos ... investimentos não financeiros
    - 7871 Alienações



## **Cálculo da mais ou menos-valia fiscal**

**Valor de realização**, para efeitos fiscais (artº 46, nº 3, CIRC)

### ■ **Troca**

- valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído da quantia em dinheiro recebida ou paga

### ■ **Expropriação ou bens sinistrados**

- o valor da correspondente indemnização

### ■ **Bens afetos permanentemente a fins alheios à atividade exercida**

- o seu valor de mercado

### ■ **Fusão ou cisão**

- o valor de mercado dos elementos do ativo fixo transmitidos em consequência daqueles atos

### ■ **Alienação de títulos de dívida**

- o valor da transação líquido dos juros contáveis desde a data da aquisição até à data da transmissão

### ■ **Demais casos**

- o valor da contraprestação

**Troca por bens futuros** (artº 46, nº 4, CIRC)

- o valor de mercado destes é o que lhes corresponderia à data da troca

**Promessa de compra e venda ou de troca** (artº 46, nº 5, a), CIRC)

- considerada transmissão onerosa, se tradição dos bens

**Mudanças no modelo de valorização fiscal** (artº 46, nº 5, b), CIRC)

- reclassificação contabilística (artº 18, nº 9, CIRC)

**Não se consideram mais-valias ou menos-valias** (artº 46, nº 6, CIRC)

- os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objeto de **locação financeira** (sale & lease-back)
- os resultados obtidos na transmissão onerosa, ou afetação permanente, de títulos de dívida cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, pela diferença entre o valor de reembolso ou de amortização e o preço de emissão, primeira colocação ou endosso

**Valor de aquisição**

### ■ **bens adquiridos**

- preço de compra e os gastos acessórios suportados até à entrada em funcionamento do bem

### ■ **bens produzidos**

- custo das matérias-primas, mão-de-obra e outros gastos diretos e indiretos, respeitantes ao período de produção

- o IVA suportado e não dedutível faz parte do valor de aquisição

## Depreciações Acumuladas para efeitos fiscais

Para determinação da MVF ou mVF

- nas Depreciações Acumuladas não podem estar incluídas Depreciações do Período inferiores à quota mínima (Quotas perdidas)

As Depreciações Acumuladas da Contabilidade e da Fiscalidade podem ser diferentes

### Exemplo

#### Cálculo das mais ou menos-valias

X, LDA, adquiriu máquina industrial por 100.000 €, em N-6

Depreciada a Quotas Constantes à taxa de 12,5% do DR 25/2009 (vida útil = 8 anos)

Em N a máquina é alienada por 40.000 € (CCM = 1,10)

Determine a MVC e a MVF ?

- $MVC = 40.000 - (100.000 - 75.000) = 15.000 \text{ €}$  (Abate Q.07 C.767)
- $MVF = 40.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,10 = 12.500 \text{ €}$  (Acresce Q.07 C.739)
  - Depreciações Acumuladas =  $6 \times 12,5\% \times 100.000 = 75.000 \text{ €}$

E se o Valor de Realização fosse 20.000 € ?

- $mVC = 20.000 - (100.000 - 75.000) = -5.000 \text{ €}$  (Acresce Q.07 C.736)
- $mVF = 20.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,10 = -7.500 \text{ €}$  (Abate Q.07 C.769)

E se o Valor de Realização fosse 26.500 € ?

- $MVC = 26.500 - (100.000 - 75.000) = 1.500 \text{ €}$  (Abate Q.07 C.767)
- $mVF = 26.500 - (100.000 - 75.000) \times 1,10 = -1.000 \text{ €}$  (Abate Q.07 C.769)

E se o Valor de Realização fosse 25.000 € ?

- $MVC = 25.000 - (100.000 - 75.000) = 0 \text{ €}$  (Nada Q.07)
- $mVF = 25.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,10 = -2.500 \text{ €}$  (Abate Q.07 C.769)

|            |         |                                                                                                             |            |
|------------|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | Acresce | Menos-valias contabilísticas                                                                                | <b>736</b> |
| <b>Q07</b> | Abate   | Mais-valias contabilísticas                                                                                 | <b>767</b> |
| <b>Q07</b> | Acresce | Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (artº 46º) | <b>739</b> |
| <b>Q07</b> | Abate   | Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (artº 46º)                                | <b>769</b> |

**Exemplo**
**Quotas Perdidas e Excessos não Aceites**

Aquisição de uma máquina industrial por 100.000 €, em N-6

Taxa DR 25/2009: 12,5%

Em N alienação da máquina por 45.000 €

CCM = 1,10

Determine a MVC e a MVF ?

$Q_{\max} = 12.500 \text{ €}$

$Q_{\min} = 6.250 \text{ €}$

| Ano   | $Q_t$  | $Q_{\text{fiscal}}$ | Q 07 | Aceites | Obs                          |
|-------|--------|---------------------|------|---------|------------------------------|
| N-6   | 12.500 | 12.500              | 0    | 12.500  |                              |
| N-5   | 12.500 | 12.500              | 0    | 12.500  |                              |
| N-4   | 5.000  | 6.250               | 0    | 5.000   | $Q_{\text{perdida}} = 1.250$ |
| N-3   | 10.000 | 10.000              | 0    | 10.000  |                              |
| N-2   | 10.000 | 10.000              | 0    | 10.000  |                              |
| N-1   | 10.000 | 10.000              | 0    | 10.000  |                              |
| Total | 60.000 | 61.250              | 0    | 60.000  |                              |

■  $MVC = 45.000 - (100.000 - 60.000) = 5.000 \text{ €}$  (Abate Q07)

■  $MVF = 45.000 - (100.000 - 61.250) \times 1,10 = 2.375 \text{ €}$  (Acredita Q07) → inclui 1.250 da  $Q_{\text{perdida}}$

Se a  $Q_{\text{perdida}}$  não fosse tributada:  $MVF = 45.000 - (100.000 - 60.000) \times 1,10 = 1.000 \text{ €}$

A diferença de 1.375 € ( $2.375 - 1.000$ ), justificada por  $1.250 \times 1,10 = 1.375 \text{ €}$

| Ano   | $Q_t$  | $Q_{\text{fiscal}}$ | Q 07   | Aceites | Obs                          |
|-------|--------|---------------------|--------|---------|------------------------------|
| N-6   | 12.500 | 12.500              | 0      | 12.500  |                              |
| N-5   | 7.500  | 7.500               | 0      | 7.500   |                              |
| N-4   | 5.000  | 6.250               | 0      | 5.000   | $Q_{\text{perdida}} = 1.250$ |
| N-3   | 7.500  | 7.500               | 0      | 7.500   |                              |
| N-2   | 20.000 | 12.500              | +7.500 | 12.500  | Acredita Q 07                |
| N-1   | 12.500 | 12.500              | 0      | 12.500  |                              |
| Total | 65.000 | 58.750              | 7.500  | 57.500  |                              |

■  $MVC = 45.000 - (100.000 - 65.000) = 10.000 \text{ €}$  (Abate Q07)

■  $mVF = 45.000 - (100.000 - 58.750) \times 1,10 = -375 \text{ €}$  (Abate Q07)

↳ inclui 1.250 da  $Q_{\text{perdida}}$  e diminui 7.500 € não compensadas

**Exemplo**
**Viatura Ligeira de Passageiros**

Aquisição de uma viatura por 50.000 €, em Janeiro de 2010

Taxa DR 25/2009 = 25% (CCM = 1,05, por hipótese)

Em Abril de 2012, alienação da viatura por 30.000 €

$$Q_{\max} = 50.000 \times 25\% = 12.500 \text{ €}$$

| Ano          | $Q_t$         | Aceite        | Q 07          |
|--------------|---------------|---------------|---------------|
| 2010         | 12.500        | 10.000        | +2.500        |
| 2011         | 12.500        | 10.000        | +2.500        |
| 2012         | 12.500        | 10.000        | +2.500        |
| <b>Total</b> | <b>37.500</b> | <b>30.000</b> | <b>+7.500</b> |

Pela Circular 6/2011, em vez das depreciações acumuladas aceites, devem ser as praticadas

- $MVC = 30.000 - (50.000 - 37.500) = 17.500 \text{ €}$  (Abate Q07)
- $MVF = 30.000 - (50.000 - 37.500) \times 1,05 = 16.875 \text{ €}$  (Acredita Q07) (se as aceites, seria 9.000 €)
- ... E se a viatura tivesse sido alienada por 5.000 € ? (artº 45, nº 1, I), CIRC)
- $mVC = 5.000 - (50.000 - 37.500) = -7.500 \text{ €}$  (Acredita Q07)
- $mVF = 5.000 - (50.000 - 37.500) \times 1,05 = -8.125 \text{ €}$  (Abate Q07: -8.125 €)
- $mVF \text{ (corrigida)} = - (40.000 \div 50.000) \times 8.125 = - 6.500 \text{ €}$  (Acredita Q07, Campo Branco, a diferença:  $8.125 - 6.500 = 1.625 \text{ €}$ )

**Exemplo**

Aquisição de uma viatura por 50.000 €, em Dezembro de 2008

Taxa DR 25/2009 = 25% (anterior DR 2/1990)

Em Março de 2010, alienação da viatura por 5.000 € (CCM = 1, pois duração inferior a 2 anos)

$$Q_{\max} = 50.000 \times 25\% = 12.500 \text{ €}$$

$$Q_{\max} \text{ aceite} = 29.927,87 \times 25\% = 7.481,97 \text{ € (regras até 2009)}$$

| Ano          | $Q_t$         | Aceite           | Q 07              |
|--------------|---------------|------------------|-------------------|
| 2008         | 12.500        | 7.481,97         | +5.018,03         |
| 2009         | 12.500        | 7.481,97         | +5.018,03         |
| <b>Total</b> | <b>25.000</b> | <b>14.963,94</b> | <b>+10.036,06</b> |

- $mVC = 5.000 - (50.000 - 25.000) = -20.000 \text{ €}$  (Acredita Q07)
- $mVF = 5.000 - (50.000 - 25.000) \times 1 = -20.000 \text{ €}$  (Abate Q07)
- $mVF \text{ (corrigida)} = - (29.927,87 \div 50.000) \times 20.000 = - 11.971,15 \text{ €}$  (Conforme Circular 6/2011, acresce Q07, C.752, a diferença:  $20.000 - 11.971,15 = 8.028,85 \text{ €}$ )

### Exemplo

#### Imóveis

Aquisição de um edifício por 100.000 €, em N-6

Taxa 2% (DR 25/2009)

Em N-3 foi revalorizado (sem efeitos fiscais), com aplicação do coeficiente 1,10 (Nova depreciação em N-2)

Em N, alienação por 150.000 €, avaliado para efeitos fiscais em 180.000 € (VPT)

Determine a MVC e a MVF ?

$$Q_{\max} = 100.000 \times 75\% \times 2\% = 1.500 \text{ €} \quad \text{CCM} = 1,20$$

| Ano   | Valor do Ativo | Depreciação Período | Depreciação Acumulada | Depreciação Aceite | Q 07 |
|-------|----------------|---------------------|-----------------------|--------------------|------|
| N-6   | 100.000        | 1.500               | 1.500                 | 1.500              |      |
| N-5   | 100.000        | 1.500               | 3.000                 | 1.500              |      |
| N-4   | 100.000        | 1.500               | 4.500                 | 1.500              |      |
| N-3   | 110.000        | 1.500               | 6.600                 | 1.500              |      |
| N-2   | 110.000        | 1.650               | 8.250                 | 1.500              | +150 |
| N-1   | 110.000        | 1.650               | 9.900                 | 1.500              | +150 |
| Total |                |                     | 9.900                 | 9.000              | 300  |

- MVC = 150.000 – (110.000 – 9.900) = 49.900 € (Abate Q.07 C.767)
- MVF = 150.000 – (100.000 – 9.000) × 1,20 = 40.800 € (Acresce Q.07 C.739)
  - 30.000 € (180.000 – 150.000) (artº 64, CIRC) (Acresce Q.07 C.745)

|            |                |                                                                                                                                   |            |
|------------|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [artº 64º, nº 3, a)] | <b>745</b> |
|------------|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

### Exemplo

#### Ativos fixos tangíveis / Perdas por imparidade

Uma entidade adquiriu no ano 2010 uma máquina que reconheceu como ativo fixo tangível

O custo desse ativo ascendeu a 50.000 €

Tendo optado pelo modelo do custo para a mensuração do ativo, a quantia escriturada em 2012 é de 28.000 € (50.000 – 20.000 – 2.000)

- sendo 20.000 € de depreciações acumuladas fiscalmente aceites (efetuadas em 2010 e 2011 à taxa de 20%)
- 2.000 € de uma perda por imparidade não prevista no CIRC e reconhecida em resultados em 2011

Sabendo que alienou o ativo em 2012 por 40.000 € e que o coeficiente de correção monetária é de 1,1, determine a mais-valia contabilística e fiscal

**Ano 2010**

Custo do ativo: 50.000 €

Depreciações Acumuladas: 10.000 €

**Ano 2011**

Depreciações Acumuladas: 20.000 €

Quantia escriturada: 30.000 €

Perda por imparidade: 2.000 € (acrescida no Q07 da Mod. 22)

Quantia escriturada: 28.000 €

**Ano 2012 (Ano da venda)**

Depreciações Acumuladas: 20.000 €

Valor de realização: 40.000 €

Mais-valia contabilística =  $40.000 - 28.000 = 12.000$  € (Abate no Q07)

Mais-valia fiscal =  $40.000 - (50.000 - 20.000 - 0) \times 1,1 = 7.000$  € (Acresce no Q07)

A Perda por Imparidade nunca foi dedutível, mas é recuperada na MVF

- $40.000 - (50.000 - 20.000 - 2.000) \times 1,1 = 9.200$  €, sendo a diferença de 2.200 € justificada por  $2.000 \times 1,1$

**Exemplo**

No balanço do ano de 2010, a entidade “SNC, SA” tem no seu ativo fixo tangível uma máquina cuja quantia escriturada ascende a 100.000 €

A vida útil estimada foi de 8 anos, encontrando-se depreciada em 50% pelo método da linha Reta (quotas constantes)

No final do ano de 2011, como resultado do teste de imparidade anual que efetuou, determinou uma quantia recuperável de 45.000 €

Enquadre a situação exposta de acordo com as seguintes hipóteses:

**H. 1:**

O bem não foi alienado durante toda a sua vida útil e a perda por imparidade não corresponde a uma desvalorização excecional

**H. 2:**

Em 2013, a entidade alienou a referida máquina por 70.000 €

Assumindo que o coeficiente de correção monetária (CCM) é de 1,2, determine a mais (menos)-valia contabilística e fiscal

## **H. 1: O bem não foi alienado durante toda a sua vida útil**

### **Ano 2010**

Custo do ativo: 200.000 € ( $100.000 \div 0,5$ )

Taxa de depreciação = 12,5% (vida útil: 8 anos, de 2007 a 2014)

### **Ano 2011**

Quantia escriturada: 75.000 € [ $200.000 - (200.000 \times 12,5\% \times 5 \text{ anos})$ ]

Quantia recuperável: 45.000 € (Nova quota depreciação: 15.000/ano)

Perda por imparidade: 30.000 € (Acresce no Q07 - PI não aceite)

Há ativos por impostos diferidos

### **Anos 2012, 2013 e 2014**

Deduz no Q07:  $30.000 \div 3 \text{ anos} = 10.000 \text{ € / ano}$

NOTA:

- A Perda por Imparidade não aceite fiscalmente em 2011 e que foi acrescida nesse ano, é fiscalmente dedutível, em partes iguais, durante a vida útil remanescente do bem (artº 35, nº 4, CIRC)

## **H. 2: O bem é alienado durante a sua vida útil, em 2013**

### **Ano 2010**

Custo do ativo: 200.000 € ( $100.000 \div 0,5$ )

Taxa de depreciação = 12,5% (vida útil: de 2007 a 2014)

Depreciação/ano: 25.000 €

### **Ano 2011**

Quantia escriturada: 75.000 € [ $200.000 - (200.000 \times 12,5\% \times 5 \text{ anos})$ ]

Quantia recuperável: 45.000 € (Nova quota depreciação: 15.000/ano)

Perda por imparidade: 30.000 € (Acresce no Q07)

### **Ano 2012**

Deduz no Q07:  $30.000 \div 3 \text{ anos} = 10.000 \text{ € / ano}$

- perda por imparidade aceite fiscalmente em 2012 através de correção fiscal negativa no Q07

Depreciação do ano de 2012: 15.000 €

### **Ano 2013 (alienação)**

■ MV Contabilística =  $70.000 - (45.000 - 15.000) = 40.000 \text{ €}$  (Abate no Q07)

■ MV Fiscal =  $70.000 - (75.000 - 15.000 - 10.000) \times 1,2 = 10.000 \text{ €}$  (Acresce no Q07)

### Exemplo

Em 2010 a Sociedade X, Lda alienou 3 máquinas do seu ativo fixo tangível

- Máquina A: alienação por 80.000 € que havia sido adquirida em 2006 por 150.000 € e que tem vindo a ser depreciada à taxa máxima de 12,5% pelo método de quotas constantes
- Máquina B: alienação por 20.000 € adquirida em 2008 por 60.000 € e que tem vindo a ser depreciada a quotas degressivas (taxa máxima 20%)
- Máquina C: alienação por 10.000 € adquirida em 1998 por 45.000 € e que tem vindo a ser depreciada à taxa máxima de 20% pelo método de quotas constantes

Cálculo das mais-valias ou menos-valias:

- Máquina A
  - $MVC = 80.000 - (150.000 - 4 \times 12,5\% \times 150.000) = 5.000 \text{ €}$
  - $MVF = 80.000 - (150.000 - 4 \times 12,5\% \times 150.000) \times 1,04 = 2.000 \text{ €}$
- Máquina B
  - $mVC = 20.000 - (60.000 - 24.000 - 14.400) = -1.600 \text{ €}$
  - $mVF = 20.000 - (60.000 - 24.000 - 14.400) \times 0,99 = -1.384 \text{ €}$
- Máquina C
  - $MVC = 10.000 - (45.000 - 45.000) = 10.000 \text{ €}$
  - $MVF = 10.000 - (45.000 - 45.000) \times 1,32 = 10.000 \text{ €}$

Q.07 da Mod. 22

- Abate Q.07 C.767 as MVC:  $5.000 + 10.000 = 15.000 \text{ €}$  (Máquinas A e C)
- Acresce Q.07 C.736 a mVC:  $1.600 \text{ €}$  (Máquina B)
- Saldo das mais e menos-valias fiscais:
  - $+2.000 - 1.384 + 10.000 = 10.616 \text{ €}$
- Acresce Q.07 C.739 a diferença positiva entre as MVF e as mVF:  $10.616 \text{ €}$  (as 3 Máquinas)

### Mais ou menos-valias relativas a partes de capital

O cálculo segue as regras normais já enunciadas para os ativos fixos tangíveis

A diferença negativa entre as mais e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital (artº 45, nº 3, CIRC)

- concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor

Em 2011, não concorrem para a formação do lucro tributável (artº 45, nº 4, CIRC)

- as menos-valias e outras perdas relativas a partes de capital
- na parte do valor que corresponda aos lucros distribuídos que tenham beneficiado da dedução prevista no artº 51, CIRC, nos últimos quatro anos



### Exemplo

#### Limitação do Planeamento Fiscal na Distribuição dos Lucros

A sociedade Alfa adquiriu 50% da sociedade Beta pelo valor de 500.000 €

Capital Próprio de Beta constituído, à data da aquisição daquela participação, da seguinte forma:

| Capital Social | Reserva Legal | Resultados Transitados | Total   |
|----------------|---------------|------------------------|---------|
| 5.000          | 2.500         | 440.000                | 447.500 |

Posteriormente àquela aquisição, Beta distribui a totalidade dos resultados transitados (440.000 €), cabendo a Alfa lucros no valor de 220.000 € (50%)

Posteriormente, Alfa procede à venda daquela participação por 100.000 €

#### Factos Tributários

- Alfa procede à eliminação da dupla tributação económica prevista no artº 51, nº 1, CIRC, pelo que os 220.000 € não são tributados
- Alfa gera uma menos-valia com a alienação da participação de 400.000 € (100.000 – 500.000)
  - em 2010 esta menos-valia fiscalmente dedutível em 50%, ou seja, 200.000 € (artº 45, nº 3, CIRC)
- Em 2011, com o artº 45, nº 4, CIRC, a menos-valia a englobar seria de:
  - $(400.000 - 220.000) \times 50\% = 90.000 \text{ €}$  (abate 90.000 € em vez de 200.000 €)

#### Não aceites como custo fiscal

- as menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes de capital quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e tenham sido adquiridas a determinadas entidades específicas (artº 23, nº 3, CIRC)
    - as partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais (artº 63, nº 4, CIRC)
    - as partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação
  - os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere (artº 23, nº 4 e 5, CIRC)
    - se entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objeto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos
    - e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão
- ou
- a entidades com as quais existam relações especiais ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação
  - bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do artº 18, nº 9, CIRC

## Reinvestimento dos valores de realização (artº 48, CIRC)

### Condições para que se verifique o benefício

- tratem-se de bens do ativo fixo tangível, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (detidos por período não inferior a 1 ano)
- haver reinvestimento do valor de realização
- o reinvestimento verificar-se num determinado prazo
- mencionar a intenção de efetuar o reinvestimento na IES (Anexo A) do período da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos períodos seguintes os reinvestimentos efetuados

### Regimes ao longo da vigência do IRC

1989 a 1992

#### Excluída da tributação 100% da MVF

- se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte

1993 a 2000

#### Diferimento da tributação da MVF

- dedução da MVF ao valor do bem reinvestido, para efeitos da depreciação e da futura MVF
- se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte (3º a partir de 1997)

2001

#### Diferimento da tributação da MVF (maior rigidez)

- tributação de 1/5 da MVF no exercício da realização e nos 4 seguintes
- se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte ou no exercício anterior

2002 e seguintes

#### Excluída da tributação 50% da MVF (mais simples e objetivo)

- tributação de 50% da MVF no exercício da realização
- se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte ou no exercício anterior

### Exemplo

#### Reinvestimento do valor de realização

Uma empresa adquiriu uma máquina por 100.000 €, no ano N-1 (Taxa de 20% do DR 25/2009)

No ano N, alienação da máquina por 85.000 €

Reinvestimento no ano N+1 noutra máquina por 120.000 €

(Taxa de 12,5% do DR 25/2009) (CCM = 1, por inferior a 2 anos)

MVF (ano N) =  $85.000 - (100.000 - 20.000) \times 1 = 5.000 \text{ €}$  (= MVC)

#### Anos de 1989 a 1992

##### Ano N

- não acresce a MVF ao Q 07 da Mod. 22 (na altura Q 17)
- mas abate a MVC

Ganho Fiscal pela exclusão da tributação da MVF: 5.000 €

Divergência permanente entre a Contabilidade e a Fiscalidade

#### Anos de 1993 a 2000

##### Ano N

- não acresce a MVF ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC

##### Ano N+1

- depreciação nova máquina =  $(120.000 - 5.000) \times 12,5\% = 14.375 \text{ €}$  (< 15.000)
- esta depreciação reduzida durante os 8 anos da vida útil:
  - $(15.000 - 14.375) \times 8 = 5.000 \text{ €}$

Ganho Fiscal pelo diferimento no tempo da tributação da MVF

Este ganho será tanto maior quanto maior for a vida útil da nova máquina

Divergência temporária tributável entre a Contabilidade e a Fiscalidade

#### Ano de 2001

##### Ano N

- acresce 1/5 da MVF (1.000 €) ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC
- acresce 1/5 da MVF nos 4 anos seguintes

Ganho Fiscal pelo diferimento no tempo da tributação da MVF

Este ganho será sempre o mesmo e não depende do bem reinvestido

Divergência temporária tributável entre a Contabilidade e a Fiscalidade

#### Ano de 2002 e seguintes (Regime atual)

##### Ano N

- acresce 50% da MVF (2.500 €) ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC

Ganho Fiscal pelo exclusão de 50% da tributação da MVF

Divergência permanente entre a Contabilidade e a Fiscalidade

## Reinvestimento dos valores de realização

### Diferimento e exclusão da tributação

De 1993 a 2001, um regime especial de diferimento de tributação das mais-valias respeitantes a elementos do ativo fixo e não de uma exclusão

A partir de 2002, tem-se uma exclusão de 50% da tributação da MVF

- limitado aos elementos do ativo fixo detidos por período  $\geq 1$  ano
- exclusão do reinvestimento em bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais
- aplicabilidade à transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital

### Captação de vantagens fiscais (anterior a 2001)

O Reinvestimento do Valor de Realização, suscitava a tomada de medidas visando a captação de vantagens fiscais:

- Reinvestir o mais tarde possível (sem se correr, naturalmente, o risco de deixar expirar o prazo para o fazer)
- Optar pelos bens com menor taxa de depreciação ou até, se possível, com taxa nula, como acontece com os terrenos

### Ano 2002 e seguintes (artº 48, CIRC)

**Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias**

**Realizadas pela transmissão onerosa de elementos do ativo fixo tangível, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis  
(detidos por período não inferior a 1 ano)**

**Considerada em metade do seu valor**

**Sempre que no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício ou até ao fim do 2º exercício seguinte**

**O valor de realização seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do ativo afetos à exploração  
Exceto bens adquiridos em estado de uso a sujeitos passivos de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos do artº 63, nº 4, CIRC**

### Exemplo

#### Reinvestimento do valor de realização

(Regras 2002)

Anos de 2002 e seguintes

Valor de Realização = 80.000 € (Ano 2011)

- Mais-valia Contabilística = 15.000 €
  - Abate Q07 da Mod. 22 de 2011: 15.000 €
- Mais-valia Fiscal = 10.000 €
  - Acresce Q07 da Mod. 22 de 2011: +5.000 €

Se reinvestir o Valor de Realização de 80.000 € em 2011, 2012 ou 2013, ou tiver investido em 2010

- Tributação de 50% da mais-valia fiscal

Esta situação é, em época de baixa inflação, mais favorável que a que vigorava até 2001

- O Reinvestimento tem de ser concretizado em ativo fixo tangível, propriedade de investimento ... afeto à exploração
  - também se aplicava, por opção da empresa, a 2001
- Em termos financeiros, trata-se de um importante benefício

#### Manifestação da intenção de reinvestir

Os Sujeitos Passivos devem mencionar a intenção de efetuar o reinvestimento (artº 117, nº 1, c), CIRC)

- Na Declaração IES (Anexo A) do período da realização
- Comprovando nas IES do período e seguintes, os reinvestimentos efetuados

Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal

(Informação Empresarial Simplificada)

Não concretização do reinvestimento (total ou parcial) até ao final do prazo estabelecido:

- considera-se como rendimento do período correspondente ao final do prazo, a parte da diferença ainda não incluída no lucro tributável, majorada de 15%

Reinvestimento Parcial do valor de realização:

- benefício aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais e as menos-valias

## Exemplo

### Reinvestimento do valor de realização

#### Ano 2011

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística (MVC) = 15.000 €

■ Abate Q07 da Mod. 22 de 2011: 15.000 €

Mais-valia Fiscal (MVF) = 10.000 €

- H1 Não manifesta a intenção de reinvestir
  - Acresce Q07 da Mod. 22 de 2011, a MVF: 10.000 €
- H2 Manifesta a intenção de reinvestir até 2013
  - Acresce Q07 da Mod. 22 de 2011: 5.000 € (50% × MVF)
- H2A Reinvestiu o Valor de Realização (80.000 €) até 2013
  - Em 2013, nada a fazer
- H2B Reinvestiu 60.000 € até 2013 (Não reinvestiu 25% do Valor de Realização)
  - Acresce Q07 Mod. 22 de 2013:  $25\% \times 5.000 \times 1,15 = 1.250 \times 1,15 = 1.437,5$  €
- H2C Reinvestiu 40.000 € até 2013 (Não reinvestiu 50% do Valor de Realização)
  - Acresce Q07 Mod. 22 de 2013:  $50\% \times 5.000 \times 1,15 = 2.500 \times 1,15 = 2.875$  €
- H2D Não reinvestiu até 2013
  - Acresce Q07 da Mod. 22 de 2013:  $5.000 \times 1,15 = 5.750$  €

| Hipóteses                 | Lucro Tributável |          |          | IRC devido (Taxa 25%) |          |                 |
|---------------------------|------------------|----------|----------|-----------------------|----------|-----------------|
|                           | Ano 2011         | Ano 2013 | Total LT | Ano 2011              | Ano 2013 | Total IRC       |
| <b>H1</b> Não opta        | 10.000           | 0        | 10.000   | 2.500                 | 0        | <b>2.500</b>    |
| <b>H2</b> Opta            |                  |          |          |                       |          |                 |
| <b>H2A</b> Reinveste 100% | 5.000            | 0        | 5.000    | 1.250                 | 0        | <b>1.250</b>    |
| <b>H2B</b> Reinveste 75%  | 5.000            | 1.437,5  | 6.437,5  | 1.250                 | 359,38   | <b>1.609,38</b> |
| <b>H2C</b> Reinveste 50%  | 5.000            | 2.875    | 7.875    | 1.250                 | 718,75   | <b>1.968,75</b> |
| <b>H2D</b> Não reinveste  | 5.000            | 5.750    | 10.750   | 1.250                 | 1.437,5  | <b>2.687,5</b>  |

- se houver redução da taxa do IRC, pode ser vantajoso manifestar a intenção e não reinvestir

### Exemplo

#### Reinvestimento do valor de realização

Em 2011, a sociedade “ABC, SA” efetuou a venda de dois elementos do seu ativo fixo tangível

Num desses bens a empresa apurou uma mais-valia contabilística de 20.000 € e no outro apurou uma menos-valia contabilística de 4.000 €

O valor de realização total dos dois bens foi de 120.000 €

A empresa apurou uma diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais no montante de 13.000 € e pensa efetuar o reinvestimento total do valor de realização referido

#### Procedimentos a efetuar na Mod. 22 do período de 2011:

- campo 736 do Q.07 (menos-valias contabilísticas) acresce 4.000 €
- campo 767 do Q.07 (mais-valias contabilísticas) deduz 20.000 €
- campo 740 do Q.07 (mais-valias fiscais) acresce 6.500 € (50% da MV Fiscal)

Na declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES):

- campo A0901 do Q.09 do Anexo A indica 120.000 €
- campo A0907 do Q.09 do Anexo A indica 13.000 €

Admitamos que a empresa não consegue reinvestir o valor de realização no prazo legal

Procedimentos a efetuar na Mod. 22 do período de 2013:

- campo 741 do Q.07 (mais-valias fiscais) acresce 7.475 €
- 50% da mais-valia fiscal excluída de tributação em 2011, majorada:  $6.500 \times 1,15 = 7.475$  €

### Regime Transitório das Mais e Menos-valias realizadas

#### Regime Transitório - Reinvestimento em 2001 e anos seguintes

(artº 32, nº 8, da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE 2002)

**Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias**

**Realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001**

**Pode, por opção, e em alternativa ao regime do artº 7, nº 7, b), Lei 30-G/2000**

**Ser antecipadamente incluída na base tributável de qualquer exercício que seja anterior ao da alienação do ativo a que está associada, se posterior a 1.1.2001**

**Considerada em metade do seu valor**

**Nas condições do artº 45, CIRC, sem exigência de novo reinvestimento do VR**

## Exemplo

### Exemplo sobre aplicação do regime transitório

#### Bem não depreciable

- Mais-valia fiscal realizada em 1999: 2.000 €
- Reinvestimento efetuado em 2000 (bem não depreciable): 20.000 €
- Alienação do bem objeto de reinvestimento em 2011: 27.000 €
- Mais-valia fiscal =  $27.000 - (20.000 - 2.000) \times 1,29 = 3.780 \text{ €}$ 
  - $MV(2011) = 27.000 - 20.000 \times 1,29 = 1.200 \text{ €}$  (a tributar em 50% - acresce 600 € no campo 740)
  - $MV \text{ diferida da tributação em 1999} = 2.000 \times 1,29 = 2.580 \text{ €}$

#### Bem não depreciable

- $MV \text{ diferida da tributação em 1999} = 2.580 \text{ €}$ 
  - a tributar em 10 períodos (2011 a 2020), 258 € em cada período
  - podia ter sido antecipadamente incluída no LT de qualquer período anterior ao da alienação do bem (2010, por exemplo), por  $(2.000 \times CCM') \times 50\%$
  - sem exigência do novo reinvestimento subsequente (artº 32, nº 8, Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro - utilização do C.742 Q.07)

## Mais-Valias e Menos-Valias de Partes Sociais

### Regra geral

- o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias de participações sociais, quando obtidas por sujeitos passivos de IRC
- concorrem para a formação do lucro tributável na sua totalidade

### A diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas (artº 45, nº 3, CIRC),

- mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital (designadamente prestações suplementares)
- concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor

### Havendo reinvestimento

- as mais-valias serão apenas consideradas em metade do seu valor

Para tal, o artº 48, nº 4, CIRC, estabelece condições que tornam possível a aplicação do regime do reinvestimento

O reinvestimento pode ocorrer no período anterior ao da obtenção das mais-valias, no próprio período ou até ao fim do segundo período seguinte



## Reinvestimento dos valores de realização (partes de capital)

Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias

Realizadas mediante transmissão onerosa de partes de capital

Considerada em metade do seu valor

Se no exercício anterior ao da realização, no próprio ou até final do 2º seguinte

Reinvestimento, total ou parcialmente

Reinvestimento, total ou parcialmente

- na aquisição de participações de capital de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial residentes em Portugal
- em títulos do Estado português (revogação OE 2010)
- ou na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afetos à exploração

E partes de capital alienadas detidas por período  $\geq 1$  ano

- e corresponder a, pelo menos, 10% do capital da sociedade participada  
(até 2010, incluía uma restrição alternativa, a do valor de aquisição  $> 20.000.000$  €)

As partes de capital e os títulos do Estado adquiridos detidos por igual período (até 2010)

A consideração de apenas 50% das mais-valias realizadas mediante a transmissão de partes de capital quando se opte pelo regime do reinvestimento, passa a partir de 2011, apenas a poder ser aplicada quando a participação de capital detida na sociedade participada seja igual ou superior a 10% do capital

**Não se aplica o Regime** (artº 48, nº 4, c), CIRC)

Nas transmissões onerosas e aquisições de partes de capital efetuadas com entidades

- residentes de país, território ou região cujo regime de tributação se mostre claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças  
(Portaria 292/2011, de 8 de Novembro, que alterou a Portaria 150/2004, de 13 de Fevereiro)
- ou, com as quais existam relações especiais, exceto quando se destinem à realização de capital social, caso em que o reinvestimento considerar-se-á totalmente concretizado quando o valor das participações sociais assim realizadas não seja inferior ao valor de mercado daquelas transmissões

**Partes de capital adquiridas antes de 1989** (artº 18-A, DL 442-B/88, de 30 de Novembro)

Se a titularidade das partes de capital for anterior à entrada em vigor do CIRC (01.01.1989)

- as mais e menos-valias realizadas com a respetiva transmissão onerosa não concorrem para a formação do lucro tributável

Data de aquisição das partes de capital

- a data da aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem (processo de cisão, fusão e permuta de partes sociais, bem como casos de transformação de sociedades)
- se adquiridas por incorporação de reservas, a titularidade é reportada à data daquelas que lhe deram origem

**Exemplo**
**Reinvestimento dos valores de realização (partes de capital)**

A empresa A... detentora de uma carteira de participações decide, em 2012, alienar todas as participações que detinha pelos valores a seguir indicados:

| Sociedade | %  | Data Aquisição | Valor Aquisição | Valor de Venda | CCM  | Valor Aquisição Atualizado | MV Fiscal |
|-----------|----|----------------|-----------------|----------------|------|----------------------------|-----------|
| X..., Lda | 70 | 1982           | 6.000           | 50.000         | 6,68 | 40.080                     | 9.920     |
| Y..., SA  | 15 | 2004           | 20.000          | 30.000         | 1,11 | 22.200                     | 7.800     |
| Z..., SA  | 5  | 2006           | 22.000          | 33.000         | 1,05 | 23.100                     | 9.900     |

- a participação adquirida antes de 1989 está excluída de tributação, pelo que não entra no somatório das mais-valias realizadas no ano
- restantes participações, um saldo positivo de 17.700 €
  - intenção de reinvestir, considerado apenas 50% do valor apurado
- uma das condições é a participação alienada corresponder a pelo menos 10% do capital da sociedade a que respeita, o que não se verifica no caso da Sociedade Z..., SA
- assim, se se optar pelo reinvestimento de 30.000 €, será sujeito a tributação no ano da venda o montante de 13.800 € ( $7.800 \times 50\% + 9.900 = 13.800$  €)

**Momento da Realização de Mais-Valias e Menos-Valias**

Não é indiferente o momento em que se realizam desinvestimento e reinvestimentos de partes sociais

As decisões de investimento não devem ser tomadas isoladamente

- mas antes incluídas numa gestão fiscal que passe pela análise do diferimento ou da antecipação da realização de mais-valias e menos-valias
- e suas implicações em termos de imposto a pagar

**Exemplo**
**Momento da Realização de Mais-Valias e Menos-Valias**

O Momento da Alienação

A Empresa XYZ, SA, detém a seguinte carteira de ações:

| Empresa | Aquisição |         | Coeficiente Correção Monetária (2009) | Coeficiente Correção Monetária (2010) |
|---------|-----------|---------|---------------------------------------|---------------------------------------|
|         | Ano       | Valor   |                                       |                                       |
| AAA     | 2002      | 250.000 | 1,15                                  | 1,17                                  |
| BBB     | 2004      | 400.000 | 1,09                                  | 1,11                                  |

**H1: Venda das participações em anos diferentes sem reinvestimento**

| Empresa | Aquisição |         | Venda |         | Mais/Menos Valia do ano correspondente |
|---------|-----------|---------|-------|---------|----------------------------------------|
|         | Ano       | Valor   | Ano   | Valor   |                                        |
| AAA     | 2002      | 250.000 | 2010  | 500.000 | 212.500                                |
| BBB     | 2004      | 400.000 | 2011  | 300.000 | -144.000                               |

Em 2010, acresce ao LT, 100% da mais-valia já que não pretende reinvestir

Em 2011, deduz apenas metade da menos-valia

Logo, o somatório dos dois anos consecutivos resulta no seguinte:

- 100% da mais-valia em 2010: 212.500
- 50% da menos-valia em 2011: (72.000)
- Efeito fiscal geral (taxa 25%, p.h.):  $IRC = 212.500 \times 25\% - 72.000 \times 25\% = 35.125 \text{ €}$

**H2: Venda das participações em anos diferentes com reinvestimento**

| Empresa | Aquisição |         | Venda |         | Mais/Menos Valia do ano correspondente |
|---------|-----------|---------|-------|---------|----------------------------------------|
|         | Ano       | Valor   | Ano   | Valor   |                                        |
| AAA     | 2002      | 250.000 | 2010  | 500.000 | 212.500                                |
| BBB     | 2004      | 400.000 | 2011  | 300.000 | -144.000                               |

Em 2010, acresce ao LT, 50% da mais-valia já que pretende reinvestir

Em 2011, deduz apenas metade da menos-valia

Logo, o somatório dos dois anos consecutivos resulta no seguinte:

- 50% da mais-valia em 2010: 106.250
- 50% da menos-valia em 2011: (72.000)
- Efeito fiscal geral (taxa 25%, p.h.):  $IRC = 106.250 \times 25\% - 72.000 \times 25\% = 8.562,50 \text{ €}$

**H3: Venda das duas participações no mesmo ano sem reinvestimento**

| Empresa | Aquisição |         | Venda |              | Mais/Menos Valia do ano correspondente |
|---------|-----------|---------|-------|--------------|----------------------------------------|
|         | Ano       | Valor   | Ano   | Valor        |                                        |
| AAA     | 2002      | 250.000 | 2011  | 500.000      | 207.500                                |
| BBB     | 2004      | 400.000 | 2011  | 300.000      | -144.000                               |
|         |           |         |       | <b>Saldo</b> | <b>63.500</b>                          |

Em 2011, acresce ao LT, 100% do saldo entre a mais-valia e a menos-valia, já que não pretende reinvestir

- 100% do saldo das mais e menos-valias em 2011: 63.500
- Efeito fiscal (2011) (taxa 25%, p.h.): IRC =  $63.500 \times 25\% = 15.875 \text{ €}$

**H4: Venda das duas participações no mesmo ano com reinvestimento**

| Empresa | Aquisição |         | Venda |              | Mais/Menos Valia do ano correspondente |
|---------|-----------|---------|-------|--------------|----------------------------------------|
|         | Ano       | Valor   | Ano   | Valor        |                                        |
| AAA     | 2002      | 250.000 | 2011  | 500.000      | 207.500                                |
| BBB     | 2004      | 400.000 | 2011  | 300.000      | -144.000                               |
|         |           |         |       | <b>Saldo</b> | <b>63.500</b>                          |

Em 2011, acresce ao LT, 50% do saldo entre a mais-valia e a menos-valia, já que pretende reinvestir

- 50% do saldo das mais e menos-valias em 2011: 31.750
- Efeito fiscal (2011) (taxa 25%, p.h.): IRC =  $31.750 \times 25\% = 7.937,50 \text{ €}$

**Mais-Valias Realizadas por Sujeitos Passivos não Residentes**

As pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC quanto aos rendimentos nele obtidos (artº 4, CIRC)

Consideram-se obtidos em território português (artº 4, nº 3, b), CIRC)

- os ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português
- incluindo a sua remição e amortização com redução de capital
- e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artº 81, CIRC, seja considerado como mais-valia

Entidades sem sede nem direção em Portugal (artº 120, nº 4, CIRC)

- obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável cá situado
- obrigadas a enviar a declaração Mod. 22
- se não houver lugar a retenção na fonte a título definitivo

Rendimentos obtidos por não residentes provenientes de mais-valias realizadas com a alienação de partes representativas do capital de sociedades residentes

- tributados à taxa de 25 % (artº 87, nº 4, CIRC)

Obrigadas a designar um representante legal

- com residência, sede ou direção em Portugal para as representar perante a administração fiscal quanto às suas obrigações referentes a IRC

Não podem realizar-se transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC, obtidos em território português por entidades não residentes (artº 132, CIRC)

- sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido

Isentos de IRC os rendimentos obtidos com a transmissão onerosa de partes sociais, emitidas por entidades residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa (artº 27, nº 1, EBF)

A isenção não se aplica:

- a entidades detidas em mais de 25%, por entidades residentes
- a entidades não residentes com um regime fiscal claramente mais favorável
- às mais-valias realizadas por não residentes, com transmissão onerosa de partes sociais (ativo com mais de 50% de bens imobiliários cá situados)

### **Regime das Mais e Menos-valias realizadas**

#### **Cedência de posição contratual em contrato de Leasing**

Contabilidade/fiscalidade: idêntico à alienação de bem de investimento

- determina mais ou menos-valias contabilísticas e fiscais, sendo o valor de realização igual ao capital em dívida ao locador, caso não ocorra qualquer prestação adicional, ou, ocorrendo, acrescido desta

**Mais ou menos valia contabilística = Capital em dívida + Valor adicional pago pela cedência – (Valor de aquisição – Depreciações acumuladas – Imparidades)**

A cedência da posição num contrato, seja este de locação financeira ou outro, configura-se como a transmissão de um direito

O regime fiscal das mais-valias e menos-valias passou a incluir para além dos ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, as propriedades de investimento, os instrumentos financeiros, com exceção daqueles em que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor concorrem para a formação do lucro tributável no período de tributação, e ainda os ativos biológicos que não sejam consumíveis

### Propriedades de investimento

As propriedades de investimento são definidas como sendo as propriedades (terrenos ou edifícios ou parte de edifícios, ou ambos) detidas (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para:

- uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas, ou
- venda no curso ordinário do negócio

Estes ativos devem ser mensurados inicialmente pelo seu custo

Após o reconhecimento inicial, a empresa deve escolher ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo, devendo aplicar a política contabilística que escolheu a todas as suas propriedades de investimento (consistência)

Se for adotado o modelo do custo, ao custo do ativo são deduzidas as depreciações e as eventuais perdas por imparidade acumuladas

Pelo modelo do justo valor, devem ser refletidas as condições de mercado à data do balanço

O ganho ou a perda proveniente de uma alteração no justo valor deve ser refletida nos resultados do período em que ocorra

No novo Código do IRC (DL 159/2009), apenas se aceita o modelo do custo para a mensuração das propriedades de investimento

Tal como acontece com os ativos fixos tangíveis, as depreciações contabilizadas que excedam os limites podem ser aceites em períodos posteriores

As perdas por imparidade não são dedutíveis, exceto as que vierem a ser expressamente consagradas no CIRC

No modelo de justo valor, o ganho ou a perda resultante da alteração do justo valor não é fiscalmente aceite

Passou a ser aplicado o regime de reinvestimento a estes bens

### Ativos não correntes detidos para venda

Os ativos não correntes detidos para venda encontram-se previstos na NIRF 5 e na NCRF 8

De acordo com estes normativos, uma empresa deve classificar um ativo não corrente (ou um grupo para alienação) como detido para venda se a sua quantia escriturada é recuperada principalmente através de uma transação de venda em lugar de o ser pelo uso continuado

Este ativo deve, portanto, estar disponível para venda imediata na sua condição presente e tem de existir uma grande probabilidade de a sua venda se vir a concretizar no prazo de um ano a partir da data da sua classificação contabilística

Estes ativos são mensurados pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de vender

Na Fiscalidade, não está previsto regime fiscal específico, pelo que mantém o regime que lhes era aplicável antes da reclassificação contabilística

Como não podem ser depreciados, a empresa não é obrigada a considerar a quota mínima de depreciação no cálculo da mais-valia fiscal (ver Circular 8/2011)

## Exemplo

### Modelo do justo valor (artº 18, nº 9, CIRC)

Em 2011, INVEST, SA, adquiriu 3.000 de ações no mercado bolsista, por 6.000 € (custo unitário = 2,00 €), correspondentes a 6% do capital social de P, SA, cotada em bolsa

Em 2012, INVEST, SA, alienou 1.000 ações, ficando a deter uma participação de 4% no capital social

Consequências fiscais em 2011 e 2012, admitindo duas hipóteses:

- **Hipótese A:** Justo valor (cotação) em 31/12/2011 de 6.150 € (2,05 € por ação) e alienação em 2012 das 1.000 ações por 2.100 €
- **Hipótese B:** Justo valor (cotação) em 31/12/2011 de 5.850 € (1,95 € por ação) e alienação em 2012 das 1.000 ações por 1.900 €

### Hipótese A:

1. Uma vez que a participação inicial é superior a 5%, não é aceite o modelo do justo valor para efeitos fiscais (artº 18, nº 9, CIRC) pelo que terá que ser considerado o modelo do custo, apesar de na contabilidade ter reconhecido pelo justo valor (NCRF 27 - INSTRUMENTOS FINANCEIROS)
2. Na contabilidade, terá reconhecido em 31/12/2011, o justo valor:

| Descrição                   | Contabilidade                         | Fiscalidade (Mod.22 de IRC)     |
|-----------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|
| Pelo aumento do justo valor | D/ 41 C/ 771<br>150 = (6.150 – 6.000) | Deduz no Q.07, <b>Campo 759</b> |

3. Em 2012, alienou 1.000 ações por 2.100 €, passando a deter apenas 4%, pelo que se verifica a alteração dos pressupostos do artº 18, nº 9, CIRC (participação não superior a 5%), passando agora a ser aceite o justo valor para efeitos fiscais
4. Cálculo das mais-valias em 2012, quando alienou 1.000 ações por 2.100 €:

| Descrição                                      | 2012                                                                                                       | Quadro 07                  |
|------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| Ganho contabilístico                           | $VR - QE = 2.100 - (1.000 \times 2,05) = 50 \text{ €}$                                                     | Deduz Q.07, <b>C.767</b>   |
| Mais-valia fiscal (Venda de 1.000 ações)       | $VR - (VA \times CCM) = 2.100 - (1.000 \times 2 \times 1) = 100 \text{ €}$                                 | Acresce Q.07, <b>C.739</b> |
| Mais-valia fiscal (alteração dos pressupostos) | $(V_{\text{cotação}}) - (VA \times CCM) = (2.000 \times 2,05) - (2.000 \times 2 \times 1) = 100 \text{ €}$ | Acresce Q.07, <b>C.738</b> |

Em que: VR=Valor de realização; QE=Quantia escriturada; VA=Valor de aquisição; CCM=Coeficiente de correção monetária

### Hipótese B:

1. Na contabilidade, terá reconhecido em 31/12/2011, o justo valor:

| Descrição                      | Contabilidade                          | Fiscalidade (Mod.22 de IRC)       |
|--------------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------|
| Pelo diminuição do justo valor | D/ 661 C/ 41<br>-150 = (5.850 – 6.000) | Acresce no Q.07, <b>Campo 713</b> |

2. Cálculo das menos-valias em 2012, quando alienou 1.000 ações por 1.900 €:

| Descrição                                         | 2012                                                                                                        | Quadro 07                    |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|
| Perda contabilística                              | $VR - QE = 1.900 - (1.000 \times 1,95) = -50 \text{ €}$                                                     | Acresce Q.07, <b>C.736</b>   |
| Mais-valia fiscal<br>(Venda de 1.000 ações)       | $VR - (VA \times CCM) = 1.900 - (1.000 \times 2 \times 1) = -100 \text{ €}$                                 | Deduz Q.07, <b>C.769</b>     |
| Mais-valia fiscal<br>(alteração dos pressupostos) | $(V_{\text{cotação}}) - (VA \times CCM) = (2.000 \times 1,95) - (2.000 \times 2 \times 1) = -100 \text{ €}$ | Deduz 50% Q.07, <b>C.768</b> |

Em que: VR=Valor de realização; QE=Quantia escriturada; VA=Valor de aquisição; CCM=Coeficiente de correção monetária

Esta menos-valia por alteração dos pressupostos, não seria dedutível, por determinação da parte final do artº 23, nº 5, CIRC

No entanto, por interpretação do artº 45, nº 3, CIRC (encargos não dedutíveis para efeitos fiscais), o campo 768 do Q.07 da Mod. 22, inclui apenas 50% destas menos valias, ao referir:

- 50% das menos-valias fiscais resultante de mudanças no modelo de valorização (artº 46, nº 5, b), CIRC e artº 45, nº 3, parte final, CIRC)
- e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (artº 45º, nº 3, 1ª parte, CIRC)

### Exemplo

#### Ativo não corrente detido para venda

Em Janeiro de N a empresa INVEST, SA, classificou um AFT, que se encontrava ao modelo do custo, como ANCDV, tendo sido mensurado pela quantia escriturada

O ativo foi adquirido, no ano N-3, por 60.000

Estimou-se um período de vida útil de 8 anos (taxa 12,5%), coincidente com taxa do DR 25/2009

No final de N o justo valor menos os custos de vender era de 36.000 €

O ANCDV foi alienado em N+1 por 40.000 € e o CCM de 1,04

O resultado contabilístico e fiscal resultante da alienação do ativo será:

| Descrição/Período                                                                                                                           | N                 | N+1 (*)                                    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------------------------------|
| Passagem de AFT para ANCDV<br>$QE = VA_{aq} - D_{ac} - PI_{ac} = 60.000 - (60.000 \times 12,5\% \times 3)$                                  | 37.500            | -                                          |
| Depreciação                                                                                                                                 | 0                 | -                                          |
| Perda por imparidade<br>$QE > JV - \text{Custos de vender} = 37.500 - 36.000$                                                               | 1.500             | -                                          |
| Mais-valia contabilística<br>$VR - QE = 40.000 - 36.000$                                                                                    | -                 | 4.000                                      |
| Mais-valia fiscal<br>$VR - (V_{aq} - D_{ac} - PI_{ac}) \times CCM$<br>$= 40.000 - (60.000 - 60.000 \times 12,5\% \times 3 - 0) \times 1,04$ | -                 | 1.000                                      |
| Q.07 da Mod. 22                                                                                                                             | C.719: 1.500 (PI) | C.767: deduz 4.000<br>C.739: acresce 1.000 |

(\*) Pode beneficiar do regime do reinvestimento do artº 48, CIRC



## 5. Regime Fiscal das imparidades, ajustamentos e provisões

(artº 28 e artº 35 a 40, CIRC)

### Imparidade de ativos (NIC 36 / NCRF 12)

Contabilisticamente

$$V_{\text{contabilidade}} > V_{\text{recuperável}}$$

Quando o valor contabilístico do ativo (ou da unidade geradora de caixa) excede a sua quantia recuperável (o maior entre o preço de venda líquido e o valor de uso)

A perda por imparidade deve ser reconhecida em resultados (ou em capital próprio, no caso de bens revalorizados)

A reversão da perda por imparidade é reconhecida em resultados (ou em capital próprio, no caso de bens revalorizados)

### Ativo com imparidade (NCRF 12)

Ativo cujo quantia escriturada é superior à quantia recuperável



Realizar um teste de imparidade

Quantia recuperável do ativo < quantia escriturada ?

- Sim: ativo com imparidade
- Não: ativo eventualmente sujeito a alteração da vida útil, método de depreciação ou valor residual

### Imparidade de ativos (Definições)

**Quantia recuperável**, a quantia mais alta entre

- o justo valor de um ativo ou unidade geradora de caixa menos custos de vender
- e o seu valor de uso

**Justo valor menos os custos de vender**

- a quantia a obter da venda de um ativo ou unidade geradora de caixa numa transação entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com a alienação

**Valor de uso**

- o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espera que surjam do uso continuado de um ativo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil

**Perda por imparidade**

- o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável

**Unidade geradora de caixa**

- o mais pequeno grupo identificável de ativos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros ativos ou grupo de ativos

**Imparidade de ativos** (artº 35, 36 e 38, CIRC)

Fiscalmente

$$V_{\text{contabilidade}} > V_{\text{recuperável}}$$

Poderão ser aceites as perdas por imparidade

- dos ativos não depreciables (por exemplo, clientes) e as respectivas reversões (artº 36, CIRC)
- dos ativos depreciables nas situações de desvalorização excecional (artº 38, CIRC)
  - outras perdas por imparidade não aceites, vão sendo deduzidas até ao final da vida útil, venda ou inutilização (artº 35, nº 4, CIRC)

**Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis** (artº 35, CIRC)

Podem ser deduzidas as seguintes perdas por imparidade contabilizadas no período ou em períodos anteriores:

- relacionadas com créditos resultantes da atividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade
- relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros
- desvalorizações excecionais verificadas em ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento

**Reversão de perdas por imparidade** (artº 35, nº 3, CIRC)

As perdas por imparidade e outras correções

Que não devam subsistir, por deixarem de se verificar as condições objetivas que as determinaram

- consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respetivo período de tributação (reversões)

**Exemplo**
**Perdas por imparidade não aceites pela Fiscalidade**

Perdas por imparidade não aceites fiscalmente

- Saldo de perdas por imparidade de Investimentos Financeiros (Conta 419) nulo em N-1
- No ano N, o saldo era de 500 € e no ano N+1 de 400 €

|                                                               | Ano n                                                            | Ano n+1                                                         |
|---------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| Saldo das perdas por imparidade                               | 500 €                                                            | 400 €                                                           |
| Lançamento Contabilístico<br>D/: 653    500<br>C/: 419    500 | Reforço<br>D/: 653    500<br>C/: 419    500                      | Redução<br>D/: 419    100<br>C/: 7623   100                     |
| Correção Fiscal                                               | Acrescer ao Q.07 C.718, o montante do reforço do período (500 €) | Deduzir ao Q.07 C.762, o montante da redução no período (100 €) |

## Perdas por imparidade em créditos (artº 36, CIRC)

### Créditos de cobrança duvidosa

Risco de incobrabilidade devidamente justificado

- devedor com processo pendente de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução
- créditos reclamados judicialmente
- créditos em mora há mais de 6 meses desde a data do vencimento e provas objetivas de imparidade (terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento)

### Créditos em mora há mais de 6 meses (artº 36, nº 2, CIRC)

O montante anual acumulado da perda por imparidade destes créditos não pode ser superior às percentagens (Fiscalidade):

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

### Não considerados de cobrança duvidosa (artº 36, nº 3, CIRC)

- Créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval
- Créditos cobertos por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real

Também não são considerados de cobrança duvidosa:

- Créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais
- Créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital

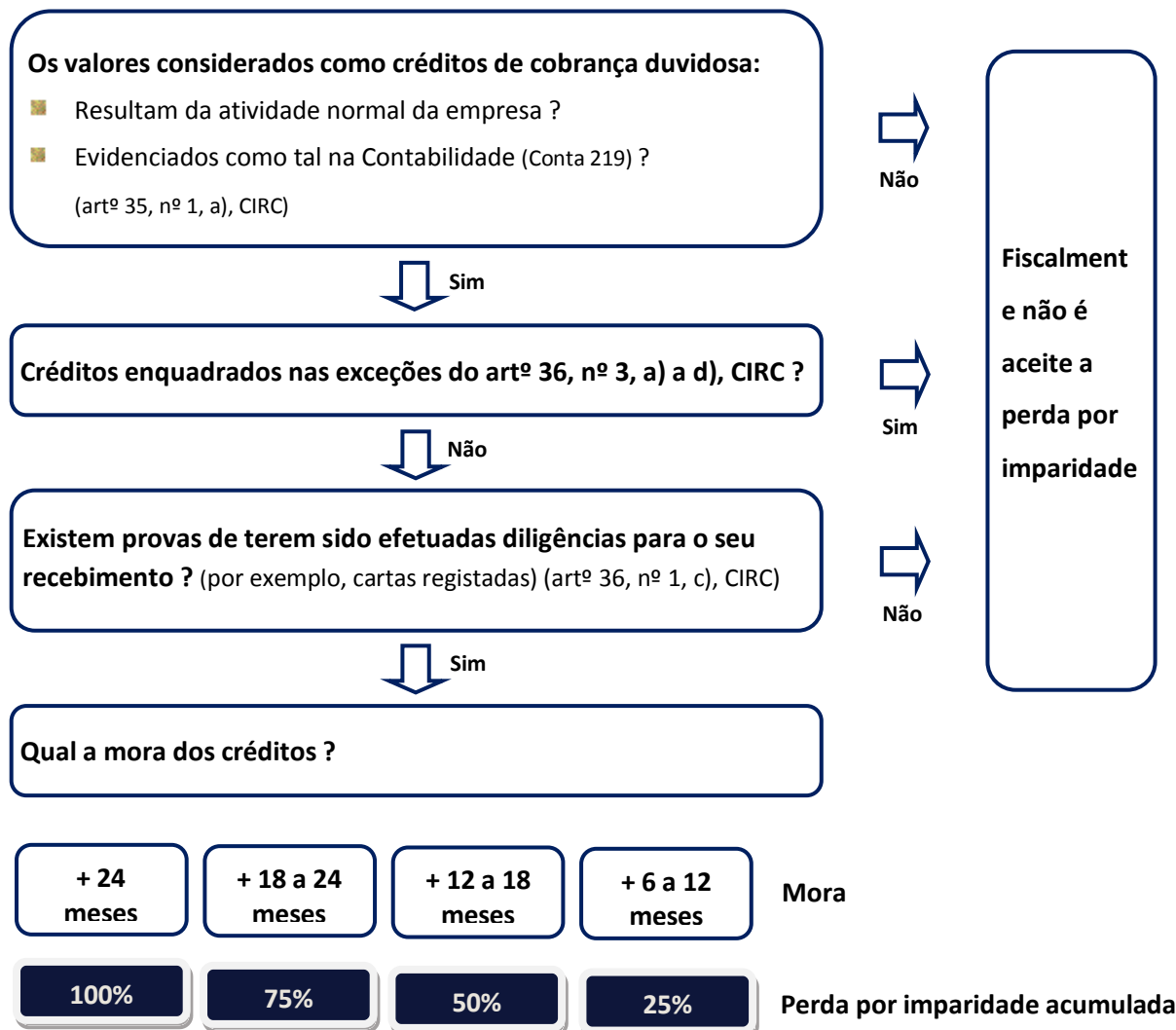
Salvo se reclamados judicialmente, ou devedor tenha pendente processo especial de recuperação e empresa e proteção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência

No POC, a quase generalidade das entidades portuguesas utilizaram como política contabilística das provisões (posteriormente “ajustamentos” e, agora, com o SNC, “perdas por imparidade”) para créditos de cobrança duvidosa, o critério fiscal e, raramente o critério de gestão assente na análise da situação financeira e económica do devedor/cliente

Com o SNC aumentou o debate em torno da problemática contabilística das perdas por imparidade, argumentando-se que, com o SNC, deixará de ser razoável a utilização do critério fiscal

**Perdas por imparidade em créditos** (artº 36, CIRC)

Créditos em mora (critério estritamente fiscal)


 Fiscalment  
e não é  
aceite a  
perda por  
imparidade

**Exemplo**
**Perdas por imparidade em créditos** (artº 36, CIRC)

A empresa X, SA, iniciou a sua atividade em Janeiro do período N

Em Março vendeu, a crédito, mercadorias ao cliente Y, SA, no montante de 10.000 €

|          |                      |        |
|----------|----------------------|--------|
| ■ D/ 211 | Cientes c/c          | 10.000 |
| ■ C/ 711 | Vendas - Mercadorias | 10.000 |

No final desse período, relativamente a esse cliente, efetuou o seguinte lançamento contabilístico

|           |                                                     |        |
|-----------|-----------------------------------------------------|--------|
| ■ D/ 6511 | Perdas por imparidade - dívidas a receber - Cientes | 10.000 |
| ■ C/ 219  | Perdas por imparidade acumuladas                    | 10.000 |

**Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro N)**

| Descrição           | 6 a 12 meses | 12 a 18 meses | 18 a 24 meses | Superior a 24 meses | Total  |
|---------------------|--------------|---------------|---------------|---------------------|--------|
| Conta 219           | 10.000       | 0             | 0             | 0                   | 10.000 |
| % aceite            | 25%          | 50%           | 75%           | 100%                |        |
| Aceite Fiscal Acum. | 2.500        | 0             | 0             | 0                   | 2.500  |

Uma vez que não foram seguidos os critérios fiscais, pois considerou como perda por imparidade a totalidade da dívida no período N, apenas 2.500 € seriam aceites

■ acresce Q 07: 7.500 €

|            |                |                                                                                                                                                                               |            |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Acresce</b> | Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (artº 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (artº 35º) | <b>718</b> |
|------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

**Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro N+1)**

Dos 10.000 € em dívida, foram recebidos 4.000 €

■ D/ 12 Depósitos à ordem 4.000

■ C/ 211 Clientes c/c 4.000

e

■ D/ 219 Perdas por imparidade acumuladas 4.000

■ C/ 762 Reversões de perdas por imparidade 4.000

| Descrição           | 6 a 12 meses | 12 a 18 meses | 18 a 24 meses | Superior a 24 meses | Total |
|---------------------|--------------|---------------|---------------|---------------------|-------|
| Conta 219           | 0            | 0             | 6.000         | 0                   | 6.000 |
| % aceite            | 25%          | 50%           | 75%           | 100%                |       |
| Aceite Fiscal Acum. | 0            | 0             | 4.500         | 0                   | 4.500 |

Variação das perdas por imparidade aceites fiscalmente: 2.000 €

■  $4.500 - 2.500 = +2.000$  €

Variação das perdas por imparidade contabilísticas: -4.000 €

■  $6.000 - 10.000 = -4.000$  €

O valor a levar ao Quadro 07 seria:

■  $-4.000 - 2.000 = -6.000$  €

■ abate ao Quadro 07: 6.000 €

|            |              |                                                                                                                            |            |
|------------|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Q07</b> | <b>Abate</b> | Reversão de ajustamentos em inventários tributados (artº 28º, nº 3) e de perdas por imparidade tributadas (artº 35º, nº 3) | <b>762</b> |
|------------|--------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

**Período N+2**

Se no período N+2, a dívida for totalmente saldada

■ D/ 12 Depósitos à ordem 6.000

■ C/ 211 Clientes c/c 6.000

e

■ D/ 219 Perdas por imparidade acumuladas 6.000

■ C/ 762 Reversões de perdas por imparidade 6.000

Assim, ter-se-ia:

■ variação das perdas por imparidade fiscais:  $0 - 4.500 = -4.500$  €

■ variação das perdas por imparidade contabilísticas:  $0 - 6.000 = -6.000$  €

O valor a levar ao Q 07 seria:

■  $-6.000 - (-4.500) = -1.500$  € (abate Q 07 C.762: 1.500 €)

| 211 Clientes                |       | 12 Dep. à ordem             |       | 219 Imparidades acum. |        |
|-----------------------------|-------|-----------------------------|-------|-----------------------|--------|
| S; 10.000                   | 4.000 | 4.000                       |       | 4.000                 | 10.000 |
|                             | 6.000 | 6.000                       |       | 6.000                 |        |
| 6511 Imparidades (Clientes) |       | 7621 Imparidades (Clientes) |       |                       |        |
| 10.000                      |       |                             | 4.000 |                       |        |
|                             |       |                             | 6.000 |                       |        |

Sempre que a contabilidade não siga os critérios fiscais, serão necessárias correções no Quadro 07 da Declaração Modelo 22 do IRC

| Quadro 07 |       |
|-----------|-------|
| Acresce   | Abate |
| 7.500     | 6.000 |
|           | 1.500 |

**Notas**

O critério fiscal era objetivo e facilmente determinável

Uma vez que o POC não apresentava regras contabilísticas de determinação do montante do ajustamento, o “critério fiscal” constituía uma situação de recurso e cómoda

A utilização do critério fiscal salvaguardava eventuais correções ulteriores pelo Administração Fiscal

Os critérios fiscais eram razoáveis e traduziam com aproximação a realidade económica da entidade, tendo em conta nomeadamente a sua política de crédito

Adicionalmente, assumia-se como realidade dessas entidades, em termos de “perdas por imparidade” (e não só as de “dívidas a receber”), que “o melhor seria não as registar”, pois diminuían os capitais próprios e, desse modo, penalizavam a autonomia financeira, situações estas que, em época de crise, são agravadas

### Exemplo

#### Perdas por imparidade em créditos (artº 36, CIRC)

X, LDA constitui perdas por imparidade de dívidas a receber relativos a clientes de cobrança duvidosa

#### Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro N)

| Descrição           | 6 a 12 meses | 12 a 18 meses | 18 a 24 meses | Superior a 24 meses | Total         |
|---------------------|--------------|---------------|---------------|---------------------|---------------|
| Conta 219           | (a) 20.000   | (b) 10.000    | 40.000        | 8.000               | <b>78.000</b> |
| % aceite            | 25%          | 50%           | 75%           | 100%                |               |
| Aceite Fiscal Acum. | 20.000       | 0             | 30.000        | 8.000               | <b>58.000</b> |

(a) Processo de falência em curso: 20.000 €

(b) Estado: 10.000 €

#### Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro N+1)

| Descrição           | 6 a 12 meses | 12 a 18 meses | 18 a 24 meses | Superior a 24 meses | Total          |
|---------------------|--------------|---------------|---------------|---------------------|----------------|
| Conta 219           | (c) 45.000   | 10.000        | 25.000        | (c) 50.000          | <b>130.000</b> |
| % aceite            | 25%          | 50%           | 75%           | 100%                |                |
| Aceite Fiscal Acum. | 22.500       | 5.000         | 18.750        | 40.000              | <b>86.250</b>  |

(c) Processo de falência em curso: 15.000 €

(d) Estado: 10.000 €

Qual o valor a inscrever no Q 07 da Modelo 22 de N+1 ?

Fiscalidade (perdas por imparidade acumuladas aceites):

■ Período N:  $20.000 + 0 + 30.000 + 8.000 = 58.000$  €

■ Período N+1:  $(15.000 + 7.500) + 5.000 + 18.750 + 40.000 = 86.250$  €

|                                          | N      | N+1     | Variação       |
|------------------------------------------|--------|---------|----------------|
| Imparidades acumuladas (Contabilidade)   | 78.000 | 130.000 | <b>+52.000</b> |
| Imparidades acumuladas (Fiscalidade)     | 58.000 | 86.250  | <b>+28.260</b> |
| <b>Q07 (Contabilidade – Fiscalidade)</b> |        |         | <b>+23.750</b> |



Acresce Q 07 da Modelo 22 de N+1: 23.750 €

Para efeitos de determinação da perda por imparidade, os créditos que tenham sido reclamados em tribunal arbitral são considerados como créditos de cobrança duvidosa, sendo esta perda aceite para efeitos fiscais a 100% (OE 2011)

**Créditos incobráveis** (artº 41, CIRC)

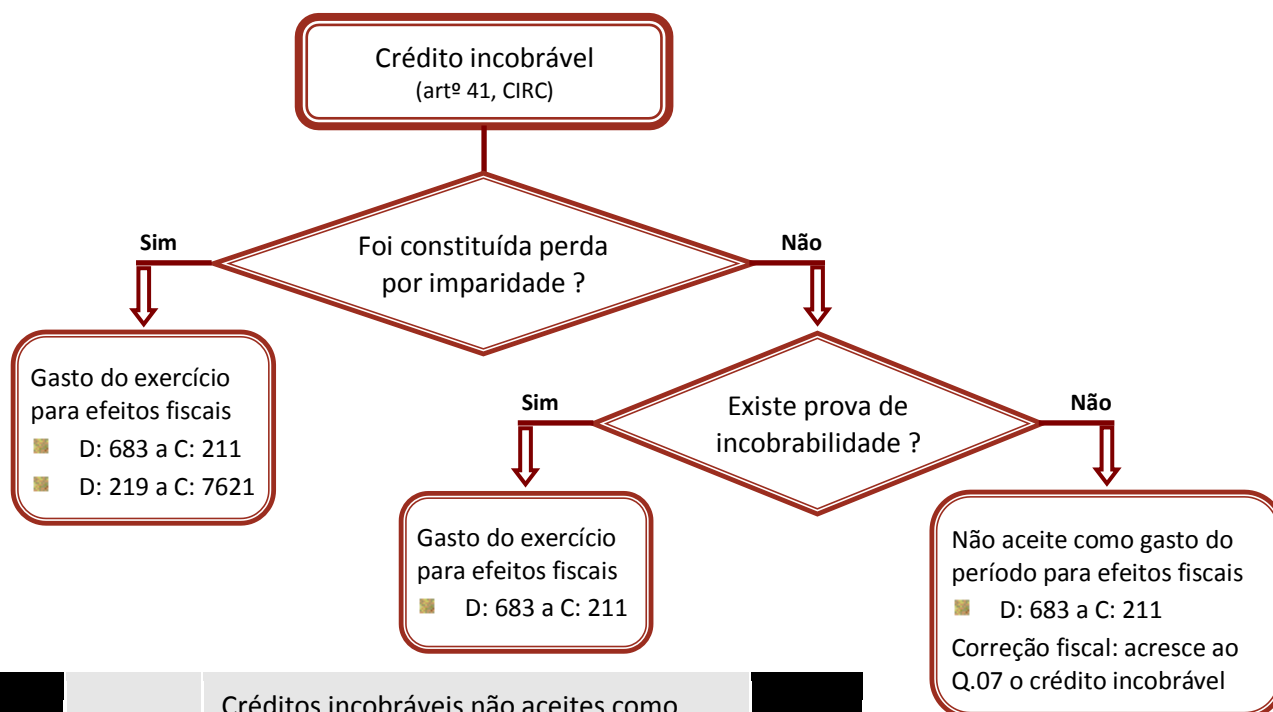
Podem ser gastos ou perdas do período de tributação

Na medida em que tal resulte de

- processo de insolvência e de recuperação de empresas
- processo de execução ou de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI - Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento
- crédito reclamado judicialmente ou em tribunal arbitral

Quando relativamente aos mesmos não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente

Deve existir prova da comunicação ao devedor da anulação da dívida, devendo este reconhecer aqueles montantes como proveitos tributáveis


**Q07**
**Acresce**

Créditos incobráveis não aceites como gastos (artº 41º)

**722**
**Exemplo**

A, SA vendeu em N mercadorias no montante de 10.000 €

Em N+1 constitui perdas por imparidade desse montante, tendo sido aceite 50% para efeitos fiscais (mora entre 12 e 18 meses)

- D/651 a 219: 10.000 € (acresce Q07: 5.000 €)

No período N+2, relativamente ao devedor foi decretada a falência, transitada em julgado, sendo certo que a dívida se tornou incobrável

Por esse facto, efetuou os seguintes registos:

- D/683 a 211: 10.000 € (aceite fiscalmente)
- D/219 a 762: 10.000 € (abate Q07: 5.000 €)



### **Perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis** (artº 35, nº 4, CIRC)

Que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais

- consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo
- ou, sem prejuízo dos artº 38 e 46, CIRC, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão

### **Desvalorizações excecionais** (artº 38, nº 1 e 2, CIRC)

Aceites como perdas por imparidade

Provenientes de causas anormais devidamente comprovadas

- designadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excecionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal
- o sujeito passivo deve obter a aceitação da AT, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do primeiro mês do período de tributação seguinte
- acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos

Documentação comprovativa, designadamente

- decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos
- justificação do respetivo montante
- indicação do destino a dar aos ativos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação

### **Abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização**

Se ocorrerem no mesmo período de tributação (artº 38, nº 3, CIRC)

O valor líquido fiscal dos ativos, corrigido de eventuais valores recuperáveis pode ser aceite como gasto do período

- se comprovado o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens
- através do respetivo auto, assinado por duas testemunhas
- e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excecionais

O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos elementos

- contendo, por cada ativo, a descrição, ano e custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal

Comunicado ao serviço de finanças da área do local onde aqueles bens se encontrem

- com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos

Competência (artº 38, nº 5, CIRC)

- diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo
- ou do diretor dos Serviços de Inspeção Tributária, tratando-se de empresas incluídas no âmbito das suas atribuições

A documentação deve integrar o processo de documentação fiscal do artº 130, CIRC (artº 38, nº 6, CIRC)

### Exemplo

#### Perdas por imparidade de ativos depreciables (artº 35, nº 4, CIRC)

Em 2008, “ABC, SA” adquiriu para o seu ativo fixo tangível uma máquina cujo custo de aquisição foi de 200.000 €

A vida útil estimada foi de 8 anos, estando a ser depreciada pelo método da Linha Reta (quotas constantes), com a taxa máxima de 12,5%

No final de 2011, como resultado do teste de imparidade anual que efetuou, determinou uma quantia recuperável de 60.000 €

Enquadre a situação exposta de acordo com as seguintes hipóteses:

**H 1:** O bem não foi alienado durante toda a sua vida útil e a perda por imparidade não corresponde a uma desvalorização excecional

**H 2:** Em 2014, a entidade alienou a referida máquina por 50.000 €. Determine a MVC e MVF (assumindo o CCM de 1,2)

#### H 1: O bem não foi alienado durante toda a sua vida útil

##### Ano 2011

Custo do ativo: 200.000 €

Taxa de depreciação = 12,5% (vida útil: 8 anos, de 2008 a 2015) ( $Q_t = 25.000$  €)

Depreciação do período: 25.000 €

Quantia escriturada: 100.000 € [ $200.000 - (200.000 \times 12,5\% \times 4 \text{ anos})$ ]

Quantia recuperável: 60.000 € (nova  $Q_t$  de 15.000/ano, a partir de 2012)

Perda por imparidade: 40.000 € Acrescer no Q07 C.719 (PI não aceite)

Há ativos por impostos diferidos

##### Anos 2012, 2013, 2014 e 2015

Depreciação do período: 15.000 € ( $60.000 \div 4 = 15.000$  €)

A Perda por Imparidade não aceite fiscalmente em 2011 e que foi acrescida nesse ano, é fiscalmente dedutível, em partes iguais, durante a vida útil remanescente do bem

Deduzir no Q07 C.763:  $40.000 \div 4 \text{ anos} = 10.000$  € / ano (a recuperação do acréscimo da perda por imparidade)

| Períodos                                                  | 2008   | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   |
|-----------------------------------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Depreciações fiscalmente aceites                          | 25.000 | 25.000 | 25.000 | 25.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 |
| Acréscimo (Q07) da perda por imparidade                   |        |        |        | 40.000 |        |        |        |        |
| Dedução fiscal (Q07): quota parte da perda por imparidade |        |        |        |        | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 10.000 |

|                                                                                                    |                                                                                                    |                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <div>433 Ativo tangível</div> <div><div><div>S, 200.000</div></div></div>                          | <div>642 Depreciação Exerc.</div> <div><div><div>4 × 25.000</div><div>4 × 15.000</div></div></div> | <div>655 Perdas Imparidade</div> <div><div><div>40.000</div></div></div>                                                                 |
| <div>438 Depreciações Acum.</div> <div><div><div>4 × 25.000</div><div>4 × 15.000</div></div></div> | <div>439 Imparidades Acum.</div> <div><div><div>40.000</div></div></div>                           | <div>Quadro 07</div> <div><div><div>Acrésc</div><div>Abate</div></div><div><div><div>40.000</div><div>4 × 10.000</div></div></div></div> |

O acréscimo da perda por imparidade de 2011 é totalmente recuperado nos 4 anos seguintes da vida útil do bem

## H 2: O bem é alienado durante a sua vida útil (em 2014)

**Ano 2014** (alienação)

■ Mais-valia Contabilística:

- $50.000 - (200.000 - 130.000 - 40.000) = 20.000 \text{ €}$  (abate ao Q07)

■ Menos-valia Fiscal:

- $50.000 - (200.000 - 130.000 - 2 \times 10.000) \times 1,2 = -10.000 \text{ €}$  (abate ao Q07)
- a perda por imparidade ainda não aceite (20.000 €) é recuperada nesta mVF

■ Se fosse incluída a totalidade da perda por imparidade, seria:

- $MVF = 50.000 - (200.000 - 130.000 - 40.000) \times 1,2 = 14.000 \text{ €}$
- diferença de 24.000 € [ $14.000 - (-10.000)$ ] recuperação da PI não aceite ( $20.000 \times 1,2 = 24.000 \text{ €}$ )

| Períodos                                                  | 2008   | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014    |
|-----------------------------------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
| Depreciações fiscalmente aceites                          | 25.000 | 25.000 | 25.000 | 25.000 | 15.000 | 15.000 |         |
| Acréscimo (Q07) da perda por imparidade                   |        |        |        | 40.000 |        |        |         |
| Dedução fiscal (Q07): quota parte da perda por imparidade |        |        |        |        | 10.000 | 10.000 |         |
| MVC (Abate Q07)                                           |        |        |        |        |        |        | 20.000  |
| mVF (Abate Q07)                                           |        |        |        |        |        |        | -10.000 |

Se não tivesse havido a perda por imparidade, a menos-valia fiscal seria a mesma:

- $mVF = 50.000 - (200.000 - 6 \times 25.000) \times 1,2 = -10.000 \text{ €}$



|                        |  |                        |  |                       |  |                            |  |
|------------------------|--|------------------------|--|-----------------------|--|----------------------------|--|
| 433 Ativo tangível     |  | 642 Depreciação Exerc. |  | 655 Perdas Imparidade |  | 7871 Ganho Alienação (MVC) |  |
| S, 200.000             |  | 4 × 25.000             |  | 40.000                |  | 20.000                     |  |
| 200.000                |  | 2 × 15.000             |  |                       |  |                            |  |
| 438 Depreciações Acum. |  | 439 Imparidades Acum.  |  | 12 Dep. à ordem       |  | Quadro 07                  |  |
| 4 × 25.000             |  | 40.000                 |  |                       |  | Acresce Abate              |  |
| 130.000                |  | 40.000                 |  | 50.000                |  | 40.000 2 × 10.000          |  |
| 2 × 15.000             |  |                        |  |                       |  |                            |  |

O acréscimo da PI de 2011 é totalmente recuperado, nos anos de uso e o resto na +/- valia-fiscal

### Exemplo

#### Perdas por imparidade de ativos depreciables (artº 35, nº 4, CIRC)

ABC, Lda, adquiriu há anos uma máquina para a sua linha de montagem

Em 31/12/2011, ao realizar testes de imparidade, resultam os valores:

- valor contabilístico: 10.500 €
- vida útil remanescente: 10 anos
- justo valor: 10.000 €
- despesas com a venda: 500 €
- valor de uso: 9.000 €

Qual o valor da perda por imparidade e efeitos fiscais

#### Cálculo da perda por imparidade (valor contabilístico – valor recuperável)

Valor recuperável (o maior):

- Justo valor – despesas com a venda =  $10.000 - 500 = 9.500$  €
- Valor de uso = 9.000 €

Perda por imparidade =  $10.500 - 9.500 = 1.000$  €

- Acresce ao Q07 (2011) = 1.000 €
- Abate ao Q07 dos 10 anos seguintes:  $1.000 \div 10 = 100$  €

Depreciação do período (2012 e seguintes) =  $9.500 \div 10 = 950$  €

- Se não houvesse imparidades, a depreciação seria de 1.050 € ( $950 + 100$ )

Se em 2013, ABC, Lda, voltasse a usar o equipamento na sua capacidade máxima produtiva, repõe a perda por imparidade reconhecida em 2011

Valor líquido se não houvesse perda por imparidade:

- $10.500 - 1.050 = 9.450$  €

Valor líquido com perda por imparidade:

- $10.500 - 1.000 - 950 = 8.550$  €

Reversão da perda por imparidade

- $9.450 - 8.550 = 900$  € Abate ao Q07 (2013) = 900 €

Depreciação do período (2013 e seguintes):

- $(10.500 - 1.000 - 950 + 900) \div 9 = 1.050$  € (a depreciação antes da imparidade)

| Quadro 07 |           |
|-----------|-----------|
| Acresce   | Abate     |
| 1.000     | 100 + 900 |

### Exemplo

#### Perdas por imparidade de ativos depreciables (artº 35, nº 4, CIRC)

AXS, SA, adquiriu em N um equipamento industrial como ativo fixo tangível

- custo de aquisição de 100.000 € e taxa máxima de depreciação fiscalmente aceite de 12,5% (vida útil mínima de 8 anos)

O ativo foi mensurado pelo modelo do custo e no ano N+1 foi reconhecida em resultados uma perda por imparidade no montante de 15.000 €, não considerada como desvalorização excecional

Se em 31/12/N+3 a quantia escriturada ativo era de 400.000 €, ou seja:

- $100.000 - 45.000$  (depreciações acumuladas) – 15.000 (perda por Imparidade)

Quais as consequências fiscais destes factos no apuramento do lucro tributável dos 4 períodos de tributação abrangidos (anos N a N+3) ?

#### Ano N+1:

Depreciação Acumulada: 25.000 € (12.500 € de N e 12.500 € de N+1)

Perda por imparidade: 15.000 € (acresce no Q07 da Mod. 22)

Quantia escriturada: 60.000 € ( $100.000 - 25.000 - 15.000$ )

#### Ano N+2:

Ajustamento das depreciações:  $60.000 \div 6 \text{ anos} = 10.000 / \text{ano}$

Depreciação Acumulada: 35.000 € ( $25.000 + 10.000$ )

Quantia escriturada: 50.000 € ( $100.000 - 35.000 - 15.000$ )

Repartição (dedução fiscal) da perda por imparidade pelo período de vida útil remanescente:  $15.000 \div 6 = 2.500$  € (quota-parte anual) (artº 35, nº 4, CIRC)

#### Ano N+3:

Depreciação Acumulada: 45.000 € ( $2 \times 12.500 + 2 \times 10.000$ )

Quantia escriturada: 40.000 € ( $100.000 - 45.000 - 15.000$ )

| Períodos                                                  | N      | N+1    | N+2    | N+3    |
|-----------------------------------------------------------|--------|--------|--------|--------|
| Depreciações fiscalmente aceites                          | 12.500 | 12.500 | 10.000 | 10.000 |
| Acréscimo (Q07) da perda por imparidade                   |        | 15.000 |        |        |
| Dedução fiscal (Q07): quota parte da perda por imparidade |        |        | 2.500  | 2.500  |

Supondo que AXS, SA, alienou o referido equipamento durante o ano N+4 pelo montante de 50.000 € (coeficiente de correção monetária de 1,10)

Calcule a mais ou menos-valia fiscal e quais as correções a fazer no Q07 da Mod. 22 do período de tributação N+4, relacionadas com esta operação

#### **Ano N+4:**

Mais-valia contabilística:

■  $50.000 - (100.000 - 45.000 - 15.000) = 10.000 \text{ € (abate Q07 Mod. 22)}$

Menos-valia fiscal:

■  $50.000 - (100.000 - 45.000 - 5.000) \times 1,10 = -5.000 \text{ € (abate Q07 Mod. 22) (artº 46, nº 2, CIRC)}$

- a perda por imparidade ainda não aceite de 10.000 € acaba por ser recuperada na menos-valia fiscal

### **Relevância do modelo do justo valor por resultados**

A introdução do SNC e consequente adaptação do Código do IRC aos novos referenciais contabilísticos, determinou a relevância, para efeitos de IRC, da adoção do modelo do justo valor por resultados relativamente às seguintes realidades:

- Instrumentos financeiros de capital próprio, cujo preço seja formado em mercado regulamentado, relativamente aos quais o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital superior a 5% do respetivo capital social
- Instrumentos financeiros derivados ou qualquer outro ativo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial, exceto nas operações cujo objetivo exclusivo seja o de cobertura de fluxos de caixa ou de cobertura do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira
- Ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais

Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, mas sim aquando da alienação

Se participação  $\leq 5\%$  já concorrem (artº 18, nº 9, a), CIRC)

Assimiladas a transmissões onerosas, as mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos no artº 18, nº 9, a), CIRC (artº 46, nº 5, b), CIRC)

### **Despesas com equipamentos e software de faturação**

Serão consideradas perdas de imparidade as desvalorizações excecionais decorrentes do abate de programas e equipamentos informáticos de faturação, que sejam substituídos em consequência da certificação de software.

Adicionalmente, as despesas dos sujeitos passivos com a aquisição de programas e equipamentos informáticos de faturação serão fiscalmente dedutíveis.

## Provisões

Para fazer face a encargos e prejuízos futuros, mas imputáveis a um determinado período, as empresas constituem provisões (reforço do passivo)

### Perdas futuras de ocorrência provável e montante incerto

Têm a finalidade de imputar gastos aos períodos a que se referem evitando onerar excessivamente o período em que se concretizam

- maior regularidade nos resultados da empresa e possibilitam ainda a retenção de recursos - autofinanciamento provisório

### Princípio da prudência

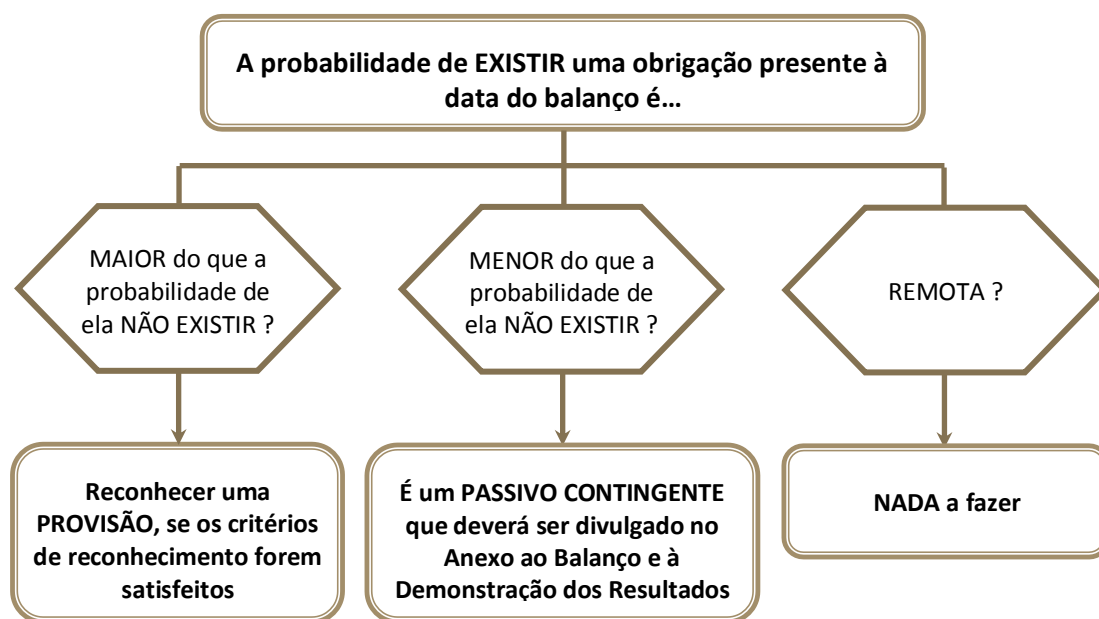
Condições de Reconhecimento de Provisões

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado
- seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação
- possa ser efetuada uma estimativa fiável da quantia da obrigação

Se estas condições não forem satisfeitas, cumulativamente, nenhuma provisão deve ser reconhecida

### Reconhecimento de Provisões



**Provisões fiscalmente dedutíveis** (artº 39, nº 1, CIRC)

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais

- provisões destinadas a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação
- provisões destinadas a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços
- provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal ...
- provisões constituídas pelas indústrias extrativas ou de resíduos ... para encargos com a reparação de danos de carácter ambiental

A determinação das provisões deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação (artº 39, nº 2 a 4, CIRC)

- se a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respetivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime
- as provisões que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos, consideram-se rendimentos do respetivo período de tributação

**Montante anual da provisão para garantias a clientes** (artº 39, nº 5, CIRC)

Determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período de tributação

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

**Exemplo**

X, Lda, vende material em segunda mão, o qual é vendido com garantia de um ano

Nos últimos anos tem tido gastos com reparações em garantia e vendas com garantias

■ 2009: Gasto = 2.000 € e Vendas = 125.000 €

■ 2010: Gasto = 3.000 € e Vendas = 140.000 €

Em 2011, vendeu 120.000 € de vendas com garantias e suportou gastos com garantias de 2.700 €

Em 2011, a empresa decidiu constituir provisão para estas garantias do montante de 2.600 €

Determine a aceitação fiscal

% Aceite =  $(2.700 + 3.000 + 2.000) \div (120.000 + 140.000 + 125.000) = 7.700 \div 385.000 = 2\%$

Limite =  $120.000 \times 2\% = 2.400 \text{ €}$

Excesso =  $2.600 - 2.400 = 200 \text{ €}$  (artº 39, nº 1, b), CIRC) (acresce Q07 C.721)



### Exemplo

#### Provisão para garantias a clientes (artº 39, nº 5, CIRC)

Em 2012, uma sociedade vendeu eletrodomésticos no montante de 300.000 €, tendo suportado encargos com garantias a clientes que ascenderam a 3.300 € e constituído uma provisão para garantias a clientes no montante de 3.500 €

| Ano  | Vendas    | Custos de garantia |
|------|-----------|--------------------|
| 2012 | 300.000 € | 3.300 €            |
| 2011 | 320.000 € | 3.200 €            |
| 2010 | 280.000 € | 2.500 €            |

Cálculos para determinar o montante da provisão fiscalmente aceite:

Soma dos encargos com garantias a clientes efetivamente suportados nos três últimos períodos de tributação (2010 a 2012):

■  $3.300 + 3.200 + 2.500 = 9.000 \text{ €}$

Soma das vendas efetuadas nos três últimos períodos de tributação (2010 a 2012):

■  $300.000 + 280.000 + 320.000 = 900.000 \text{ €}$

Percentagem a que refere o artº 39, nº 5, CIRC:

■  $9.000 \div 900.000 = 1\%$

Provisão fiscalmente dedutível em 2012:

■  $300.000 \times 1\% = 3.000 \text{ €}$

Provisão contabilizada: 3.500 € (2012)

Correção no Quadro 07:

■ Campo 721 – Acréscimo de 500 € (3.500 – 3.000) (Há ativos por impostos diferidos)

#### Provisão para garantias a clientes

Contratos de construção (artº 19, CIRC e Circular 5/90)

Critério: percentagem de acabamento

- deixa de ser diferido 5% do rédito para fazer face a garantias contratuais
- aceite a provisão para garantias a clientes ainda que sujeita a limites (artº 39, nº 1, b) e nº 5, CIRC)
- não aceite o gasto por perdas esperadas

#### Provisão para a reparação de danos de caráter ambiental (artº 40, CIRC)

Dotação anual da provisão, corresponde ao valor que resulta da divisão

- dos encargos estimados com a reparação de danos de caráter ambiental dos locais afetos à exploração
- pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos

Condições (artº 40, nº 3, CIRC)

- apresentação de plano previsional de encerramento da exploração ...
- constituição de fundo, representado por investimentos financeiros, ...

## Inventários

A NCRF 18, §6, define como ativos os inventários (existências):

- detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial
- no processo de produção para tal venda
- ou na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços

Esta NCRF 18, além de acolher o conceito genérico de “justo valor”, adapta-o da seguinte forma:

- o justo valor reflete a quantia pela qual o mesmo inventário poderia ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso

O valor realizável líquido (VRL) é definido como o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda, sendo que, no âmbito dos inventários, a definição é apresentada nos seguintes termos:

- o valor realizável líquido refere -se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do inventário no decurso ordinário da atividade empresarial

Os inventários englobam bens comprados e detidos para revenda incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um retalhista e detidas para revenda ou terrenos e outras propriedades detidas para revenda

Os inventários também englobam bens acabados produzidos, ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade e incluem materiais e consumíveis aguardando o seu uso no processo de produção

As fórmulas de custeio dos inventários são as seguintes:

- identificação específica
- FIFO
- ou custo médio ponderado

As quebras traduzem alterações para menos nas quantidades de existências em armazém num determinado momento

Neste âmbito podemos distinguir:

- Quebras normais
  - resultam de fenómenos naturais e inevitáveis, inerentes à atividade da empresa, como é o caso das que produzem e/ou comercializam produtos perecíveis ou de fácil volatilidade.
- Quebras anormais
  - as de verificação imprevisível, extraordinária e resultantes de factos alheios ao exercício da atividade (por exemplo, incêndios, acidentes, roubos, etc.)

No que respeita à regularização de inventários, nas quebras normais, no caso de haver alteração das quantidades (para menos) e do custo unitário (para mais), de tal forma que se mantenha o valor global dos inventários existentes em armazém, não é necessário fazer qualquer lançamento contabilístico

No caso de haver alterações das quantidades para menos e do valor global dos inventários existentes em armazém (para menos), mantém-se o custo unitário da mercadoria

Em termos fiscais, o custo será aceite dado que as perdas de inventários deste tipo fazem parte do exercício da atividade

Se entender relevar, periodicamente, na contabilidade, estas perdas derivadas das quebras, pode fazê-lo, através de um registo onde se enumerem e quantifiquem estas situações que se pretendam relevar o qual suportará, documentalmente, o seguinte lançamento contabilístico:

- D/ 6842 Outros gastos e perdas - Perdas em Inventários - Quebras
- C/ 382 Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos - Quebras

Eventuais casos de sujeitos passivos que não consigam provar que os inventários sofreram uma quebra e não foram efetivamente vendidos, ou afetas a fins alheios, a empresa deve proceder à regularização do IVA a favor do Estado

#### **Atividade editorial** (artº 28, nº 4 e 5, CIRC)

O montante anual acumulado do ajustamento corresponde à perda de valor dos fundos editoriais constituídos por obras e elementos complementares

- desde que tenham decorrido dois anos após a data da respetiva publicação, que para este efeito se considera coincidente com a data do depósito legal de cada edição

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

#### **Exemplo**

A empresa ABC, Lda, adquiriu em 05.01.2011 uma mercadoria por 10.000 €, que não foi vendida durante o ano, e cujo VRL em 31.12.2011, era 8.000 €

Durante 2012 foi vendida 40% dessa mercadoria e a empresa não adquiriu outras mercadorias

O stock em 31.12.2012 tinha um VRL de 7.000 €

Calcule as Perdas por Imparidades em Inventários em 31/12/2011 e 31/12/2012

Não referido o método de custeio das saídas que aqui não é relevante pois trata-se apenas de uma aquisição/mercadoria

Em 31.12.2011, o VRL (8.000 €) é inferior em 2.000 € ao custo (10.000 €) pelo que deverá ser reconhecida a Perda por Imparidade em Inventários nesse montante (D/652 a 329: 2.000 €)

Em 31.12.2012, regista-se a reversão da Perda por Imparidade em Inventários por dois motivos:

- uma reversão da Perda por Imparidade de 800 € (40% x 2.000 €) pela venda de 40% da mercadoria
- aumento do VRL da mercadoria em stock de 1.000 € (6.000 € de custo de aquisição para 7.000 € de VRL)

Assim, o ajustamento total é de 1.800 € (800 + 1.000) efetuando-se o assento contabilístico correspondente (D/329 a 7622: 1.800 €)

De notar que não é efetuada qualquer correção extracontabilística no Q.07 da Mod. 22, em virtude se pressupor a coincidência entre o critério económico (ou critério de gestão) e o critério fiscal

## Os inventários no CIRC

O Código do IRC foi alterado, a partir de 1 de Janeiro de 2010, por força da publicação do DL 159/2009, de 13 de Junho

Os artigos do CIRC que regularam esta matéria são as seguintes:

| Artigo         | Título                            | Observação                                                                 |
|----------------|-----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| <b>Artº 26</b> | Inventários                       | Refere-se aos métodos de mensuração das entradas                           |
| <b>Artº 27</b> | Mudança do método de valorimetria | Refere-se à característica qualitativa da comparabilidade e à consistência |
| <b>Artº 28</b> | Ajustamentos em inventários       | Refere-se às regras das Perdas por Imparidade, incluindo as reversões      |

As Perdas por Imparidade em Inventários, termo utilizado no SNC, tem o seu paralelo no CIRC como Ajustamentos em Inventários, no artº 28, CIRC

Os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação dos métodos referidos no artº 26, nº 1, CIRC (novidade com o SNC, foi a introdução da alínea d) no nº 1)

Nos inventários que requerem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, são incluídos no custo de aquisição ou de produção, os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável (artº 26, nº 2, CIRC)

A forma de cálculo das Perdas por Imparidade corresponde às regras da NCRF 18, sendo dedutíveis (aceites como gastos fiscais) até ao limite da diferença entre o custo de aquisição (mercadorias, matérias-primas, matérias subsidiárias) ou de produção (produtos e trabalhos em curso, produtos acabados) dos inventários e o respetivo VRL à data do balanço, quando este for inferior (artº 28, nº 1, CIRC)

O VRL é o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo, nos termos do artº 26, nº 4, CIRC, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda, o que está em conformidade, de uma forma geral, com a NCRF 18 (artº 28, nº 2, CIRC)

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

A reversão, parcial ou total, das Perdas por Imparidade, concorrem (aceites como rendimentos fiscais) para a formação do lucro tributável, o que ocorre quando há aumento do VRL relativamente ao preço anterior ou se verifica a venda dos inventários em imparidade

Um dos métodos referidos no artº 26, nº 1, CIRC, baseia-se nos preços de venda deduzidos da margem normal de lucro

- este método só é aceite nos setores de atividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor
- podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda

A utilização de valorimetrias especiais carece de autorização prévia da AT, solicitada em requerimento em que se indiquem os métodos a adotar e as razões que os justificam

**Ajustamento em inventários** (artº 28, CIRC)

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{CUSTO DE AQUISIÇÃO} \\ \text{(ou Produção)} \\ \text{(inventário no final do exercício)} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO} \\ \text{(na mesma data, se inferior)} \\ \hline \end{array} > 0$$

Dedutíveis no apuramento do lucro tributável (artº 28, nº 1, CIRC)

- ajustamentos em inventários reconhecidos no período de tributação
- até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço

Quando este for inferior àquele

Uma mercadoria cujo valor esteja abaixo da quantia escriturada deve ser alvo de registo de imparidade (se for uma matéria-prima, em princípio, não)

Valor realizável líquido (artº 28, nº 2, CIRC)

- o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo nos termos do artº 26, nº 4, CIRC
- deduzido dos custos necessários de acabamento e venda

Preços de venda (artº 26, nº 4, CIRC)

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

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

**Exemplo**

Determinada empresa verifica que tem no seu stock mercadorias no valor total de aquisição de 5.000 €

Verificou que só os consegue vender por 4.500 € e ainda terá custos de transporte dos mesmos, que terá de suportar, de 500 €

A Empresa fez um ajustamento de 2.000 € ao inventário

Verifique a aceitação

Ajustamento = Custo aquisição – VRL

VRL = Preço de venda – Custos com venda e acabamentos

- VRL = 4.500 – 500 = 4.000 €
- Ajustamento aceite = 5.000 – 4.000 = 1.000 € (artº 28, CIRC)
- Excesso = 2.000 – 1.000 = 1.000 €

### Exemplo

#### Ajustamento em inventários (artº 28, CIRC)

X, SA pretende constituir em 31.12.N um ajustamento em inventários relativamente à mercadoria A, da qual se tem a seguinte informação:

| Movimento | Mês | Quant. | Compra      |         | Venda       |        | Custos de distribuição |       |
|-----------|-----|--------|-------------|---------|-------------|--------|------------------------|-------|
|           |     |        | Preço Unit. | Total   | Preço Unit. | Total  | Preço Unit.            | Total |
| Entradas  | 6   | 10.000 | 10          | 100.000 |             |        |                        |       |
| Entradas  | 10  | 10.000 | 20          | 200.000 |             |        |                        |       |
| Saídas    | 11  | 5.000  |             |         | 15          | 75.000 | 0,5                    | 2.500 |

Em 31.12.N, o valor realizável líquido é:

- Contabilidade e Fiscalidade: valor realizável líquido = 14,5 € (15 – 0,5)

Admitindo que o Critério FIFO é o utilizado:

- Custo da mercadoria vendida:  $5.000 \times 10 = 50.000$  €
- Valor dos inventários em armazém:  $5.000 \times 10 + 10.000 \times 20 = 250.000$  €
- Valor realizável líquido:  $15.000 \times 14,5 = 217.500$  €

Ajustamento de inventários na Contabilidade e aceites pela Fiscalidade:

- Ajustamento:  $250.000 - 217.500 = 32.500$  €

#### Ajustamento em inventários (artº 28, CIRC)

A reversão, parcial ou total, dos ajustamentos (artº 28, nº 3, CIRC)

- concorre para a formação do lucro tributável

Não é permitida a utilização do método LIFO

- a fórmula de custeio LIFO (Last In First Out), que não é acolhida pela NCRF 18, também não o é para efeitos fiscais

A consideração do valor realizável líquido, em vez do preço de mercado, permitirá a aceitação fiscal dos gastos necessários de acabamento e venda (sem estabelecer qualquer regra)

#### Mudança de método de valorimetria (artº 27, CIRC)

Os métodos adotados para a valorimetria dos inventários devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação

- podem, no entanto, verificar-se mudanças dos referidos métodos sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela AT

## Goodwill

O Goodwill não é amortizável

- devendo ser registado como um ativo
- que deve ser sujeito a testes periódicos de imparidade (anuais)

O teste de imparidade consiste em verificar se o Goodwill perde valor, tendo como referência o justo valor ou a quantia recuperável, comparativamente ao valor inicial de registo

O reconhecimento do Goodwill não origina a contabilização de impostos diferidos

### Aspetos fiscais das perdas por imparidade no goodwill

Possibilidade de aceitação fiscal de perdas por imparidade (artº 38, nº 1 e 2, CIRC)

Mas requer autorização prévia da AT ...

O DR 25/2009, que enquadra as depreciações, estabelece, no artº 16, que, em regra:

- os trespasses não são amortizáveis para efeitos fiscais, salvo depois de autorização das entidades tributárias

### Exemplo

Uma empresa tem uma unidade geradora de caixa com o seguinte valor contabilístico em 31.12.2011, após o registo das depreciações do período:

- Equipamento de transporte: 50.000 €
- Equipamento básico: 300.000 €
- Equipamento administrativo: 30.000 €
- Goodwill: 80.000 €

A vida útil remanescente de cada um destes elementos era de 10 anos

Sabendo que a quantia recuperável desta unidade geradora de caixa no final do ano 2011 era de 350.000 € e que o justo valor deduzido dos custos de venda do equipamento administrativo era de 25.000 €, identifique o procedimento contabilístico a adotar nesta data

Reconhecer as perdas por imparidade:

- começar por reduzir o valor do goodwill e repartir o restante pelos outros ativos, na proporção dos respetivos valores contabilísticos
- porém, a perda por imparidade do equipamento administrativo não poderá exceder os 5.000 €

| Descrição                              | Equipamento |         |                |          | Total   |
|----------------------------------------|-------------|---------|----------------|----------|---------|
|                                        | Transporte  | Básico  | Administrativo | Goodwill |         |
| <b>Valor contabilístico 31-12-2011</b> | 50.000      | 300.000 | 30.000         | 80.000   | 460.000 |
| <b>Perda do Goodwill</b>               |             |         |                | 80.000   | 80.000  |
| <b>Perda dos outros ativos</b>         | 3.571       | 21.429  | 5.000          |          | 30.000  |
| <b>Valor contabilístico 31-12-2011</b> | 46.429      | 278.571 | 25.000         | 0        | 350.000 |

## 6. Dupla Tributação Económica e Internacional

(artº 51 e 91, CIRC)

### Dupla Tributação Jurídica

- o mesmo imposto
- incide sobre a mesma pessoa
- relativamente ao mesmo facto tributário
- e relativamente ao mesmo período

### Dupla Tributação Económica

- o mesmo rendimento
- tributado mais do que uma vez
- em diferentes sujeitos passivos
- no mesmo período

### Formas de eliminar ou atenuar a dupla tributação económica:

- 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 (Grupos de Sociedades, artº 69 a 71, CIRC)
  - fusão de sociedades (artº 73 a 78, CIRC)
- dedução ao lucro tributável (artº 51, CIRC)

### Dupla Tributação Económica dos Lucros Distribuídos

#### Mecanismos para evitar a dupla tributação económica de lucros distribuídos

Entidade beneficiária: Residentes (artº 51, nº 1, c), CIRC)

Dedução ao Lucro Tributável de 100% dos lucros distribuídos, se:

**Participação ≥ 10%**

*Ou Valor de Aquisição ≥ 20.000.000 €  
Revogação OE 2011*

e

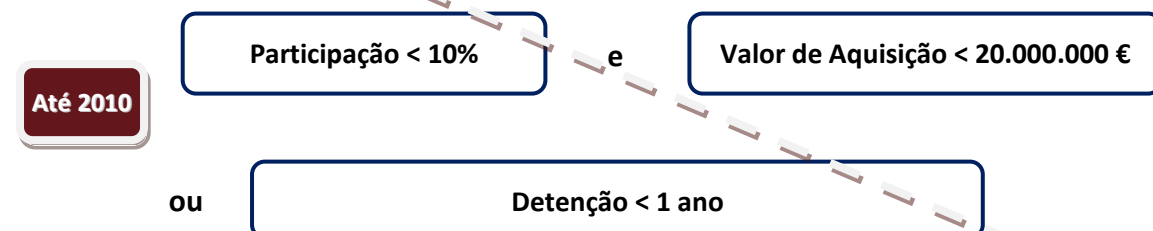
**Detenção ≥ 1 ano (ano anterior ao da colocação à disposição ou, se há menos tempo, mantida até completar 1 ano)**



**Mecanismo para evitar a dupla tributação económica de lucros distribuídos** (revogação OE 2011)

Entidade beneficiária: Residentes (artº 51, nº 8, a) e b), CIRC)

Dedução ao Lucro Tributável de **50%** dos lucros distribuídos, se:


**Retenção na fonte IRC**

- dividendos ou lucros = 21,5% (artº 71, nº 1, c), CIRS)

Dispensa de Retenção na Fonte (artº 97, nº 1, c), CIRC)

- se se aplicar o artº 51, nº 1, c) ou nº 5 e 6, CIRC

Dedução ao Lucro Tributável de 100% dos lucros distribuídos a entidade residente (artº 42, EBF)

- por entidades afiliadas nos PALOP e Timor-Leste
- Detenção ≥ 25% e Período ≥ 2 anos

**Exemplo**
**Dupla Tributação Económica dos Lucros Distribuídos**

Em 2011, 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 efetuadas aos dividendos em 2011: 0 €
- Valor a inscrever no Q07 (C.771) da Mod. 22 de 2011: Abate 20.000 €

Valor a inscrever no Q 07 (C.771) da Mod. 22 de 2011, se a participação fosse de 5%: 0 €

- Retenções efetuadas em 2011:  $20.000 \times 21,5\% = 4.300 \text{ €}$
- Se fosse em 2012, a retenção na fonte seria de 25% e igualmente não abateria nada no Q.07

**Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho**
**Diretiva “sociedades-mãe e afiliadas”**

- tem em vista facilitar os agrupamentos de sociedades no espaço europeu

No caso de distribuição de lucros das sociedades afiliadas às suas sociedades-mães com domicílio noutro Estado-membro

- a eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos
- e a eliminação da retenção na fonte no Estado da sociedade afiliada, onde o rendimento é obtido

Diretiva transposta para o Código do IRC (artº 14 e 51, CIRC)

Mecanismos para evitar a dupla tributação económica de lucros distribuídos (artº 51, nº 5 e 6, CIRC)

O artº 51, nº 1, CIRC, também aplicável quando:

- entidade residente em território português ou estabelecimento estável situado em Portugal de entidade de outro E.M. da U.E.
- detenha uma participação (mesmos termos e condições)
- em entidade residente noutro E.M. da U.E.
- desde que ambas as entidades preencham os requisitos do artº 2, da Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho

Isenção dos lucros distribuídos por entidade residente (artº 14, nº 3, CIRC)

- a participante noutro E.M da U.E.
- se a entidade cumprir o artº 2, Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho
- possibilidade de restituição pelo artº 95, CIRC

Isentos os lucros que uma entidade residente em Portugal, coloque à disposição de entidade residente noutro E.M. da U.E. (artº 14, nº 3, CIRC)

- que detenha diretamente uma participação no capital da primeira não inferior a 10% (ou aquisição  $\geq 20.000.000$  €, até 2010)
- e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante 1 ano

Condições estabelecidas pelo artº 2, Diretiva

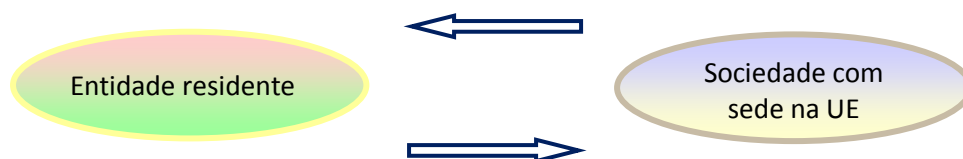
Para a aplicação automática do artº 14, nº 3, CIRC

- deve ser feita prova perante a entidade devedora do rendimento
- até à data da colocação à disposição dos rendimentos ao titular
- de que se encontra nas condições de que depende a isenção
- condições estabelecidas no artº 2º da Diretiva 90/435/CEE
- efetuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais do E.M. da U.E. de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos
- sendo ainda de observar as exigências previstas no artº 119, CIRS

### **Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho “sociedades-mãe e afiliadas”**

Isenções relativas a lucros distribuídos

Participação no capital  $\geq 10\%$  e detenção da participação por período não inferior a 1 ano



Lucros isentos de tributação por aplicação do artº 14, nº 3, CIRC

## Exemplo

### Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho

A Soc. A com sede em Portugal, recebe em 2011, lucros distribuídos:

- de uma sociedade com sede na Dinamarca na qual detém uma participação de 4%, há cerca de 3 anos, contados na data em que os lucros foram colocados à disposição
- de uma sociedade com sede em Espanha, na qual detém participação de 20%, há cerca de 3 anos, contados na data em que os lucros foram colocados à disposição

A sociedade residente tem na sua posse a prova que as entidades participadas cumprem as condições do artº 2º da Diretiva 90/435/CEE

- mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do E.M. da U.E. em que são residentes

Enquadramento no artº 51, CIRC:

- da sociedade da Dinamarca
  - não dedução no Q.07 (até 2010, deduzia 50% nos termos do artº 51, nº 8, b), CIRC) dado que a percentagem de participação é inferior a 10%
- da sociedade de Espanha
  - dedução integral (artº 51, nº 5, CIRC)

A dedução é efetuada no C.771 do Q.07 da Mod. 22 de 2011

### As SGPS (Sociedades Gestoras de Participações Sociais)

Não cumprindo os requisitos do artº 51, nº 1, c), CIRC, a sociedade era tributada em 50% até 2010

Em 2011, a SGPS passou a ser tributada se a participação for inferior a 10% e não se mantiver na sua posse pelo menos 1 ano

Por outro lado, este princípio só é aplicável quando os rendimentos provenham de lucros que tenham sido sujeitos a tributação efetiva (este requisito até 2010 não abrangia as SGPS)

A distribuição às SGPS passa, em 2011, a ser tributada nos mesmos moldes das demais sociedades, tendo sido revogado o artº 32, nº 1, EBF

A necessidade imperiosa de aumentar a receita fiscal com a forte limitação da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos representa um duro golpe neste princípio

| Situação                                                     | 2010                                                                                                                                   | 2011/2012                                                                                     |
|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Empresas em geral</b><br>(Lucros efetivamente tributados) | Participação ≥ 10% ou valor aquisição ≥ 20.000.000 €<br>Eliminação 100%                                                                | Participação ≥ 10%<br>Eliminação 100%                                                         |
|                                                              | Participação < 10% e valor aquisição < 20.000.000 €<br>Eliminação 50%                                                                  | Participação < 10%<br>Tributação na totalidade                                                |
| <b>SGPS</b>                                                  | Eliminação a 100% independentemente da percentagem e do valor de aquisição                                                             | Eliminação a 100% se participação ≥ 10%<br>(se efetivamente tributados na Soc. Distribuidora) |
| <b>Regime Especial dos Grupos de Sociedades (RETGS)</b>      | Eliminação da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades pertencentes ao Grupo (se incluídas nas bases tributáveis individuais) | Cada uma das sociedades aplica as regras gerais aplicáveis a qualquer sociedade               |

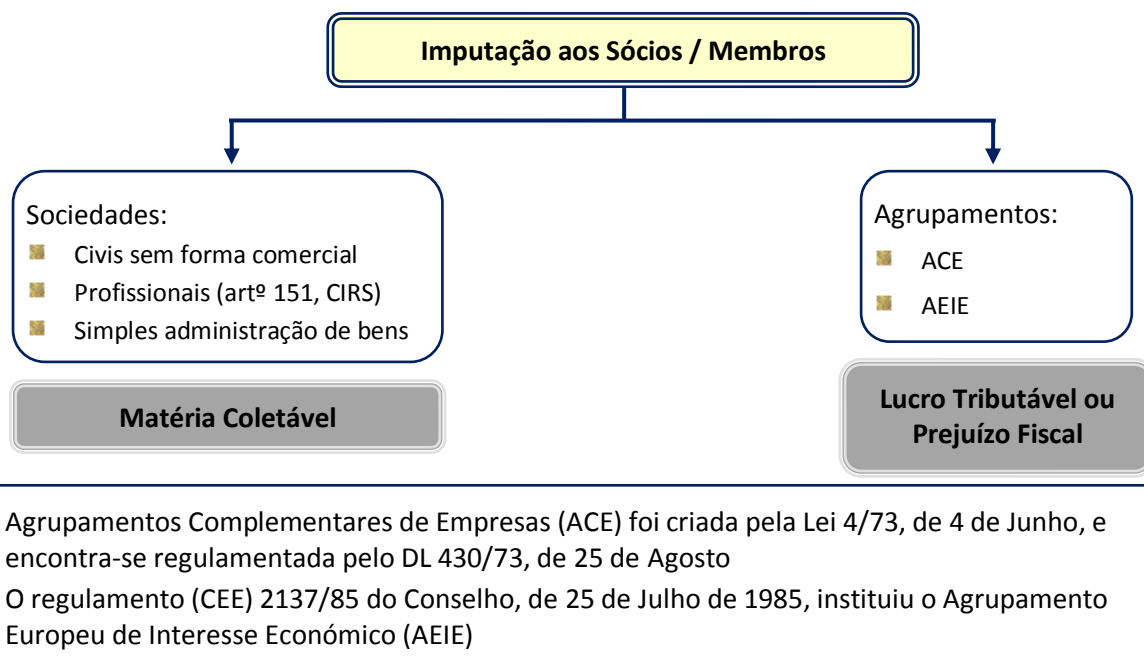
## Transparência Fiscal (artº 6 e 12, CIRC)

### Objetivos

- Neutralidade fiscal
- Combate à evasão fiscal
- Eliminação da dupla tributação (isenção do artº 12, CIRC)

### Obrigatoriedade

- Sociedades e agrupamentos residentes, referidas no artº 6, CIRC



A imputação é feita aos sócios ou membros nos termos do ato constitutivo ou na falta de elementos em partes iguais

Esta técnica decorre da existência da transparência fiscal prevista no artº 6, CIRC, e segundo a qual as entidades nele previstas ficam excluídas da tributação em IRC, na medida em que deverão imputar aos seus membros (pessoas singulares ou coletivas) o respetivo lucro ou matéria coletável

### Sociedades unipessoais por quotas

Pelo artº 6, nº 4, CIRC, considera-se sociedade de profissionais a que é constituída para o exercício de uma atividade profissional constante da lista do artº 151, CIRS, na qual todos os sócios, pessoas singulares, sejam profissionais dessa atividade

A sociedade unipessoal por quotas é constituída por um sócio único, pessoa singular ou coletiva, que é o titular da totalidade do capital social (DL 257/1996, de 31 de Dezembro)

- por exemplo, uma sociedade unipessoal, cujo único sócio seja singular e cuja atividade consista na prestação de serviços de contabilidade, está abrangida pelo regime da transparência fiscal

Para que uma dada sociedade seja qualificada como sociedade de profissionais, é necessário que a mesma se tenha constituído para o exercício de uma atividade profissional

Torna-se, por isso, relevante o exercício efetivo de uma determinada atividade, pela sociedade de profissionais e não as atividades previstas no objeto social constante dos estatutos

### Exemplo

A Sociedade de Profissionais tem como sócios 2 Advogados

No ano N, a Sociedade distribuiu lucros pelos sócios no montante de 5.000 €/cada

O Lucro Tributável em IRC foi de 20.000 € e a Matéria Coletável de 15.000 €

Qual o rendimento imputável a cada sócio para efeitos de IRS ?

Rendimento da Cat. B do IRS de cada sócio:  $15.000 \div 2 = 7.500 \text{ €}$

E se o Lucro Tributável tivesse sido de -10.000 € (Prejuízo Fiscal) ?

Neste caso a Matéria Coletável seria igual a 0 € (sempre  $\geq 0$ )

Rendimento da Cat. B do IRS de cada sócio: 0 €

O Prejuízo Fiscal seria reportado a anos seguintes no âmbito da Sociedade

### Exemplo

A & B, Lda, é constituída por dois TOC (A e B), com quotas de 70% e 30%, respetivamente

No período de 2011 obteve o lucro contabilístico de 10.000 € e a matéria coletável de 15.000 €

Determinar a matéria coletável imputável a cada sócio sabendo que o pacto social não determina regras de imputação e efetuar os assentos contabilísticos inerentes à aplicação dos resultados, conforme deliberado em assembleia geral realizada em 20 de Março de 2012, sabendo que 5% se destina a reserva legal, 45% para reservas livres e o restante para distribuição de lucros

O lucro contabilístico de 2011 não é relevante para a aplicação da matéria coletável aos sócios

A sua relevância afere-se pela sua incorporação no lucro tributável de 2011 (Q.07 da Mod. 22); o que releva para imputação é a matéria coletável conforme prevê o artº 6, nº 1, CIRC, sendo o valor incluído no Anexo D da Mod. 3 do IRS de cada um dos TOC

Dado que o pacto social não estabelece regras de imputação, o valor a imputar é independente da participação no capital (70% do TOC A e 30% do TOC B), sendo efetuada em partes iguais de 7.500 € ( $15.000 \div 2$ ) para cada sócio (TOC), conforme previsto no artº 6, nº 3, CIRC

■ imputação de índole fiscal e extra-contabilística (não dá lugar a qualquer assento contabilístico)

Aplicação do lucro contabilístico de 10.000 €, suportado pelo seguinte assento contabilístico:

|                                |        |
|--------------------------------|--------|
| ■ D/ 56 Resultados transitados | 10.000 |
| ■ C/ 551 Reserva legal         | 500    |
| ■ C/ 552 Outras reservas       | 4.500  |
| ■ C/ 264 Sócio A               | 3.500  |
| ■ C/ 264 Sócio B               | 1.500  |

Distribuição de lucros em função da participação social:

■ Sócio A:  $70\% \times 50\% \times 10.000 = 3.500 \text{ €}$  e Sócio B:  $30\% \times 50\% \times 10.000 = 1.500 \text{ €}$

Os lucros distribuídos e posteriormente pagos aos sócios não estão sujeitos a retenção na fonte de IRS, pois esses lucros já foram incluídos na imputação especial prevista no artº 20, CIRS, não sendo, assim, considerados rendimentos da categoria E nos termos do artº 5, nº 2, h), CIRS

## A Fiscalidade dos agrupamento complementar de empresas (ACE)

Os ACE são considerados sujeitos passivos do IRC (artº 2, CIRC), embora isentos (artº 12, CIRC):

- “isenção meramente técnica”, pois sujeitos ao regime especial de transparência fiscal (artº 6, CIRC)
- a isenção de tributação em IRC (artº 12, CIRC), não se estende às tributações autónomas

Os lucros ou prejuízos dos ACE são determinados com base nas normas do Código do IRC, sendo depois imputados aos seus membros para efeitos de tributação na esfera destes últimos

- a Mod. 22 do ACE, apura o lucro tributável ou o prejuízo fiscal a imputar às sociedades, na proporção que lhe couber, sendo incluído na Mod. 22 de cada uma delas no Q.07 (C.709 e 755)

Os ACE são sujeitos ao cumprimento de todas as obrigações fiscais previstas para os SP de IRC, com exceção da obrigação principal de pagamento do imposto que caberá a cada um dos seus membros

As contribuições (em dinheiro ou outros recursos) de cada empreendedor devem ser reconhecidas como um investimento no empreendimento na conta 41 - Investimentos financeiros

### Exemplo

A empresa A estabeleceu dois contratos de ACE para a execução de duas obras

O primeiro ACE foi estabelecido com a empresa B (A & B, ACE), no qual foi estabelecido que os lucros seriam distribuídos proporcionalmente aos custos incorridos

O segundo ACE foi constituído com a empresa C (A & C, ACE), tendo sido determinado que os resultados seriam distribuídos em partes iguais

No período de 2011, sabem-se os seguintes elementos contabilísticos e fiscais:

| Rubrica                             | A & B, ACE          | A & C, ACE          |
|-------------------------------------|---------------------|---------------------|
| Gastos                              | 100.000             | 200.000             |
| Rendimentos                         | 50.000              | 300.000             |
| <b>Resultado líquido do período</b> | <b>-50.000</b>      | <b>100.000</b>      |
| <b>Lucro/Prejuízo Fiscal</b>        | <b>-70.000</b>      | <b>50.000</b>       |
| % de gastos                         | 70% de A e 30% de B | 60% de A e 40% de B |

Determinar a matéria coletável de 2011 imputável a cada membro dos dois ACE

- “A & B, ACE”: o resultado (prejuízo) de 70.000 €, a imputar a A é de 70% da matéria coletável (49.000 €) e a B de 30% (21.000 €), correspondentes às percentagens dos gastos incorridos
- “A & C, ACE”, a imputação do resultado (lucro) de 50.000 € efetuada em partes iguais (25.000 €), de acordo com o previsto no pacto (apesar da sociedade A ter suportado 60% dos gastos)

| Q.07 Mod. 22 IRC       | A       | B       | C      |
|------------------------|---------|---------|--------|
| Campo 709 (A & C, ACE) | 25.000  |         | 25.000 |
| Campo 755 (A & B, ACE) | -49.000 | -21.000 |        |

Os sujeitos passivos de IRC enquadrados no artº 6, CIRC (Transparência fiscal) também se encontram dispensados de efetuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta, uma vez que não são tributados em IRC, conforme isenção do artº 12, CIRC

## As participações e o método da equivalência patrimonial

As participações financeiras podem ser contabilizadas pelos Métodos:

- do Custo
- da Equivalência Patrimonial

As participações financeiras podem assumir

- características temporárias, que visam a aplicação de excedentes de tesouraria e rentabilizar os capitais investidos (instrumentos financeiros)
- características de permanência, de médio/longo prazo ou estratégicas, que se mantêm no seio da empresa com vista ao controlo de outras empresas ou a exercer uma influência significativa que, na prática, se traduz na participação da definição de políticas de gestão e nos órgãos sociais (investimentos financeiros)

Contabilização das participações sociais por parte da empresa participante:

- controlo: subsidiária ou filial (NCRF14 e 15)
- influência significativa: associada (NCRF 13 e 14)
- controlo conjunto: entidade conjuntamente controlada (NCRF 13 e 14) ou investimento financeiro (NCRF 27)

O método da equivalência patrimonial implica reconhecer nas contas da empresa participante o investimento, primeiro pelo seu custo e, posteriormente, ajustar em função das alterações verificadas após a aquisição, na quota-parte do investidor

Os resultados do investidor incluem a parte que lhe corresponda nos resultados da empresa participada, mesmo que os lucros/dividendos não sejam distribuídos

Existe controlo, quando a empresa participante tem a capacidade de impor a gestão das políticas financeiras e de negócio da empresa em que participa

Neste caso, a empresa que detém o controlo, encontra-se obrigada a aplicar o Método de Equivalência Patrimonial (MEP) nas suas demonstrações financeiras individuais

A obrigatoriedade de aplicar o MEP deixa de se verificar nos casos em que se verifiquem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora (utiliza apenas o Método do Custo)

## Método da Equivalência Patrimonial

Um método de contabilização dos investimentos financeiros que se caracteriza por, a todo o momento, a conta 41 refletir a real conjuntura da situação líquida da empresa detida

- a conta 41 – Investimentos Financeiros, é ajustada pelas variações percentuais ocorridas na situação líquida da detida
- a classificação contabilística das ligações entre empresas consubstancia-se no desdobramento:
  - 411 – Investimentos em subsidiárias
  - 412 – Investimentos em associadas
  - 413 – Investimentos em entidades conjuntamente controladas



### Caraterísticas do Método da Equivalência Patrimonial

- influência significativa sobre a gestão e política financeira de uma empresa
- caráter de permanência
- participação de 20% ou mais dos direitos de voto

### A equivalência patrimonial e o método do custo

#### Reconhecimento dos resultados

- Método do custo
  - a quota-parte dos resultados apenas é reconhecida quando são distribuídos resultados
- Método da equivalência patrimonial
  - a contabilização das participações financeiras caracteriza-se pelo facto da quota-parte dos resultados a que a empresa participante tem direito na participada ser contabilizada no período a que os resultados respeitam

| <b>Método do Custo (ou de Aquisição)</b>                                                                        | <b>Método da Equivalência Patrimonial</b>                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Conta 411, 412 ou 413 reflete o preço de aquisição<br>■ D/ 4112/4122/4132 a C/ 12                               | Conta 411, 412 ou 413 reflete a percentagem da situação líquida atual da empresa participada<br>■ D/ 4111/4121/4131 a C/ 12                                                                       |
| Não se efetua qualquer lançamento relativo à percentagem nos lucros da empresa participada, no final do período | Assume como rendimento a percentagem nos lucros da empresa participada, no final do período<br>■ D/ 4111/4121/4131 a C/ 7851                                                                      |
| Assume como rendimento a distribuição dos lucros<br>■ D/ 264/265/12 a C/ 7858                                   | Na distribuição dos lucros, as Contas 4111/4121/4131 refletem a diminuição da situação líquida da empresa participada, correspondente à percentagem detida<br>■ D/ 12/264/265 a C/ 4111/4121/4131 |
| <b>Método seguido na FISCALIDADE</b>                                                                            | <b>Método importante para a GESTÃO</b>                                                                                                                                                            |

### Princípio da Neutralidade Fiscal (artº 18, nº 8, CIRC)

- não concorrem para o lucro tributável
- os rendimentos e gastos ou as variações patrimoniais resultantes da utilização do Método de Equivalência Patrimonial
- os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos são imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos

Os gastos e rendimentos (e variações patrimoniais) contabilizados no âmbito da aplicação do método da equivalência patrimonial não relevam para efeitos fiscais

Acrescidos (gastos) ou deduzidos (rendimentos) para apuramento do lucro tributável (artº 18, nº 8, CIRC)

- de acordo com o disposto no CIRC, os rendimentos relativos a participações financeiras apenas são tributados quando são recebidos (dividendos)

A aplicação do método da equivalência patrimonial origina a contabilização de impostos diferidos, desde que a diferença temporária reverta no futuro previsível



## Exemplo

### Método da Equivalência Patrimonial

Y, SA, adquiriu em 1.1.2011 uma participação por 2.430.000 €, correspondente a 60% do capital da Sociedade Delta

O capital próprio de Delta era, em 2011:

| Capital próprio              | 1.1.2011         | 31.12.2011       |
|------------------------------|------------------|------------------|
| Capital                      | 3.750.000        | 3.750.000        |
| Reservas legais              | 100.000          | 100.000          |
| Resultados transitados       | 200.000          | 200.000          |
| Subsídios ao investimento    | 0                | 200.000          |
| Resultado líquido do período | 0                | 300.000          |
| <b>TOTAL</b>                 | <b>4.050.000</b> | <b>4.550.000</b> |

A Sociedade Y, SA, detentora da participação de capital, deverá reconhecer na sua demonstração de resultados individual do período a sua quota-parte dos resultados da sociedade subsidiária e no seu balanço ajustar a participação pelo valor que lhe cabe no capital próprio da empresa associada

- Registo na conta de investimentos financeiros por 2.430.000 € ( $60\% \times 4.050.000$ )

Aumento da participação no ativo de Y, SA e de rendimentos na demonstração de resultados

- $300.000 \times 60\% = 180.000$  € (do RLE)

Aumento da participação no ativo de Y, SA e do capital próprio (571)

- $200.000 \times 60\% = 120.000$  € (do subsídio)

A distribuição de dividendos a detentores de capital (pessoas coletivas) que detenham uma participação não inferior a 10% (ou não inferior a 20.000.000 €, em 2010), não é tributada, eliminando-se a 100% a dupla tributação económica, permanecendo a participação pelo menos 1 ano na posse da detentora

(Até 2010, se a participação não atingisse aqueles limites, a distribuição de dividendos seria considerada em 50%)

## Exemplo

### O MEP em associada criada

Em 1.1.N, a empresa M... subscreveu e realizou uma participação de 20% no capital da sociedade A..., a qual foi constituída com um capital social de 100.000 €

| Capital próprio       | 1.1.N          | 31.12.N        | 31.12.N+1      |
|-----------------------|----------------|----------------|----------------|
| 51 Capital            | 100.000        | 100.000        | 100.000        |
| 55 Reservas           | -              | -              | 30.000         |
| 818 Resultado líquido | -              | 40.000         | -15.000        |
| <b>TOTAL</b>          | <b>100.000</b> | <b>140.000</b> | <b>115.000</b> |

Contabilização na Sociedade M... destes factos:

### Método da Equivalência Patrimonial

1. Subscrição e realização da participação financeira
 

|                                  |        |
|----------------------------------|--------|
| D/4121 Investimentos Financeiros | 20.000 |
| C/121 Depósitos à ordem          | 20.000 |
2. Registo da quota-parte dos resultados do ano N ( $40.000 \times 20\%$ )
 

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| D/4121 Investimentos Financeiros | 8.000 |
| C/7851 Rendimentos financeiros   | 8.000 |
3. Recebimento de dividendos em N+1 ( $10.000 \times 20\%$ )
 

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| D/121 Depósitos à ordem          | 2.000 |
| C/4121 Investimentos Financeiros | 2.000 |
4. Registo da quota-parte dos resultados de N+1 ( $-15.000 \times 20\%$ )
 

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| D/6852 Gastos financeiros        | 3.000 |
| C/4121 Investimentos Financeiros | 3.000 |

### Método do Custo

1. Subscrição e realização da participação financeira
 

|                                  |        |
|----------------------------------|--------|
| D/4121 Investimentos Financeiros | 20.000 |
| C/121 Depósitos à ordem          | 20.000 |
2. Registo da quota-parte dos resultados do ano N ( $40.000 \times 20\%$ )
 

... não se efetua
3. Recebimento de dividendos em N+1 ( $10.000 \times 20\%$ )
 

|                           |       |
|---------------------------|-------|
| D/121 Depósitos à ordem   | 2.000 |
| C/7923 Dividendos obtidos | 2.000 |
4. Registo da quota-parte dos resultados de N+1 ( $-15.000 \times 20\%$ )
 

... não se efetua

### Exemplo

#### Equivalência patrimonial: associada “criada”

Em 01/01/N a empresa “M” subscreveu e realizou uma participação de 30% no capital da sociedade “A”, a qual foi constituída com um capital social de 10.000 €

Em 31/12/N a sociedade “A” registou um resultado positivo de 5.000 € e, no decorrer do ano “N+1” distribuiu dividendos no valor de 2.000 €

Em 31/12/N+1, a sociedade “A” apurou um resultado negativo de 1.000 €

#### Pretende-se:

Contabilização no diário analítico da sociedade “M” dos factos anteriormente referidos, considerando as hipóteses de a sociedade “M” contabilizar as participações financeiras pelo método do custo e da equivalência patrimonial

Nota: considere o efeito de impostos diferidos com base numa taxa de Imposto sobre o Rendimento (IRC) de 25%

Os impostos diferidos visam o tratamento contabilístico das diferenças entre os valores contabilísticos de ativos e passivos e das respetivas bases fiscais

| Nº       | Descrição                                                 | Débito | Crédito |
|----------|-----------------------------------------------------------|--------|---------|
| <b>1</b> | <b>Subscrição e realização da participação financeira</b> |        |         |
|          | 4121 Investimentos financeiros associadas                 | 3.000  |         |
|          | 12 Depósitos à ordem                                      |        | 3.000   |
| <b>2</b> | <b>Registo da quota-parte dos resultados do ano N (1)</b> |        |         |
|          | 4121 Investimentos financeiros associadas                 | 1.500  |         |
|          | 7851 Ganhos em associadas                                 |        | 1.500   |
| <b>3</b> | <b>Registo de impostos diferidos correspondentes (2)</b>  |        |         |
|          | 8122 Imposto s/ rendimento do período (diferido)          | 375    |         |
|          | 2742 Impostos diferidos passivos                          |        | 375     |
| <b>4</b> | <b>Recebimento do dividendo em N+1 (3)</b>                |        |         |
|          | 12 Depósitos à ordem                                      | 600    |         |
|          | 4121 Investimentos financeiros associadas                 |        | 600     |

(1) Em 31.12.N:  $5.000 \times 30\% = 1.500 \text{ €}$  (Abate Q.07 C.758)

(2) Em 31.12.N, o imposto diferido:  $1.500 \times 25\% = 375 \text{ €}$

(3) Em Março.N+1:  $2.000 \times 30\% = 600 \text{ €}$  (Acredita Q.07 C.712)

| Nº       | Descrição                                                 | Débito | Crédito |
|----------|-----------------------------------------------------------|--------|---------|
| <b>5</b> | <b>Regularização dos impostos diferidos de N</b>          |        |         |
|          | 2742 Impostos diferidos passivos                          | 375    |         |
|          | 8122 Imposto s/ rendimento do período (diferido) (4)      |        | 150     |
|          | 56 Resultados transitados (5)                             |        | 225     |
| <b>6</b> | <b>Registo do lucro não atribuído (indisponíveis) (6)</b> |        |         |
|          | 56 Resultados transitados                                 | 1.125  |         |
|          | 5713 Variações no capital próprio                         |        | 1.125   |
| <b>7</b> | <b>Registo quota-parte dos resultados do ano N+1 (7)</b>  |        |         |
|          | 6852 Gastos e perdas em associadas                        | 300    |         |
|          | 4121 Investimentos financeiros associadas                 |        | 300     |
| <b>8</b> | <b>Registo de impostos diferidos correspondentes (8)</b>  |        |         |
|          | 2741 Impostos diferidos ativos                            | 75     |         |
|          | 8122 Imposto s/ rendimento do período (diferido)          |        | 75      |

- (4) Em Março.N+1: conta 862:  $600 \times 25\% = 150 \text{ €}$
- (5) Em Março.N+1: conta 59:  $900 \times 25\% = 225 \text{ €}$
- (6) Em Março.N+1:  $[1.500 - 600 = 900 \text{ €}] + [225 \text{ €}]$
- (7) Em 31.12.N+1:  $1.000 \times 30\% = 300 \text{ €}$  (Acredita Q.07 C.712)
- (8) Em 31.12.N+1: Imposto diferido de  $300 \times 25\% = 75 \text{ €}$

**Método do custo: associada “criada”**

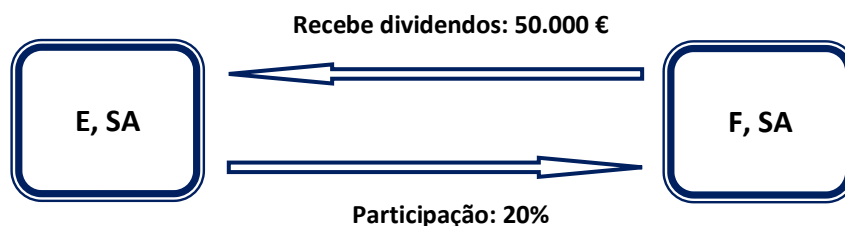
| Nº       | Descrição                                                           | Débito | Crédito |
|----------|---------------------------------------------------------------------|--------|---------|
| <b>1</b> | <b>Subscrição e realização da participação financeira (01.01.N)</b> |        |         |
|          | 4121 Investimentos financeiros associadas                           | 3.000  |         |
|          | 12 Depósitos à ordem                                                |        | 3.000   |
| <b>2</b> | <b>Recebimento do dividendo em N+1</b>                              |        |         |
|          | 12 Depósitos à ordem                                                | 600    |         |
|          | 7858 Rendimentos e ganhos em associadas                             |        | 600     |

Os restantes lançamentos não são efetuados no Método do Custo

**Exemplo**
**Método da Equivalência Patrimonial**

E, SA, adquiriu em 1 de Julho de 2011, 20% da Sociedade F, SA, por 1.000.000 €

Em 31 de Março de 2012, F, SA, distribui de dividendos 250.000 € pelos acionistas



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

| Situação Líquida             | 31.12.2010       | 31.12.2011       | 31.12.2012       |
|------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Capital social               | 3.000.000        | 3.000.000        | 3.000.000        |
| Ações próprias               | -300.000         | -300.000         | -300.000         |
| Reservas                     | 500.000          | 1.500.000        | 1.550.000        |
| Resultados líquidos          | 500.000          | 300.000          | 500.000          |
| <b>Total Capital Próprio</b> | <b>3.700.000</b> | <b>4.500.000</b> | <b>4.750.000</b> |

Participação na Sociedade F, SA

Conta 412 - Investimentos Financeiros em Associadas - Partes de Capital

Aquisição das participações (20%), em 01.07.2011: 1.000.000 €

### Ano 2011

Em 01.07.2011: aquisição de 20% da F, SA por 1.000.000 €

No último balanço (31.12.2010) de F, SA tem-se o valor contabilístico:

■ 3.700.000 (capital próprio)  $\times$  20% = 740.000 €

■ "Goodwill": 1.000.000 – 740.000 = 260.000 €

Subscrição (liberação) das ações da F, SA (ao custo histórico):

■ D/ 4121 Partes de capital 1.000.000 €

■ C/ 278/12 Outros devedores/credores 1.000.000 €

Passagem ao Método da Equivalência Patrimonial:

■ D/ 441 "Goodwill" 260.000 €

■ C/ 4121 Partes de capital 260.000 €

"Goodwill":

■ não é amortizável

■ devendo ser registado como um ativo, que deve ser sujeitos a testes periódicos de imparidade (anuais)

O saldo da conta 4121 é, neste momento, de 740.000 €

Em 31.12.2011, atribuição de lucros de F, SA, relativos a 2011:

■ 20%  $\times$  300.000 = 60.000 € (relativos à nossa participação)

O lançamento contabilístico:

■ D/ 4121 - Partes de Capital 60.000 €

■ C/ 7851 - Ganhos em empresas associadas 60.000 €

A Conta 4121 tem neste momento um Saldo de 800.000 €

Efetuada em 2011 o abate ao Q07 (C.758): 60.000 € (artº 18, nº 8, CIRC)

No Balanço (31.12.2011), a parte correspondente a 20% do Capital Próprio:

■ 4.500.000  $\times$  20% = 900.000 €

■ o que indicia que ocorreram lançamentos no Capital Próprio de F, SA durante a ano de 2011, 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/ 4121 Partes de Capital 100.000 €
- C/ 5713 Outras variações C. Próprio 100.000 €

Não há informação no caso sobre as causas desta variação

Variação patrimonial positiva não concorre, em 2011, para efeitos fiscais (artº 18, nº 8, CIRC)

A Conta 4121 tem neste momento um saldo de 900.000 €, enquanto que a Conta 441 tem o saldo de 260.000 € (sujeito a teste de imparidade)

### Ano 2012

Recebimento de Dividendos relativos a 2011:  $20\% \times 250.000 = 50.000 \text{ €}$

Aplicável o artº 51, nº 1, c), CIRC, pois a participação no capital da Sociedade F, SA é superior a 10% e permanência > 1 ano

- aplica-se o artº 97, nº 1, c), CIRC, dispensando a retenção na fonte de IRC

Assim, o lançamento contabilístico toma a seguinte forma:

- D/ 264/265/12 Acionistas 50.000 €
- C/ 4121 Partes de Capital 50.000 €

A Conta 4121 tem neste momento um Saldo de 850.000 €

Devido à utilização do Método de Equivalência Patrimonial:

- Acresce Q07 (C.712): 50.000 € (artº 18, nº 8, CIRC)

Pelo lucro não atribuído (60.000 – 50.000)

- D/ 56 Resultados transitados 10.000 €
- C/ 5713 Variações Cap. Próprio 10.000 €

Eliminação da Dupla Tributação Económica:

- Dedução ao Lucro Tributável de (50.000 €)
- Abate Q07 (C.771): 50.000 € (artº 51, nº 1, c), CIRC)

### Método da Equivalência Patrimonial

O método da equivalência patrimonial deverá ser interrompido (DC 9) a partir da data em que:

- a empresa deixe de ter controlo na filial ou influência significativa na associada, mas detenha no todo ou em parte o seu investimento
- a participação nos prejuízos da filial ou associada igualar ou exceder a quantia registada na conta do investimento

Neste último caso a conta do investimento assumirá o saldo zero

Posteriormente, se a filial ou associada obtiver lucros, retomar-se-á a contabilização da participação nos lucros depois desta participação igualar a parte nos prejuízos que não tenha sido revelada

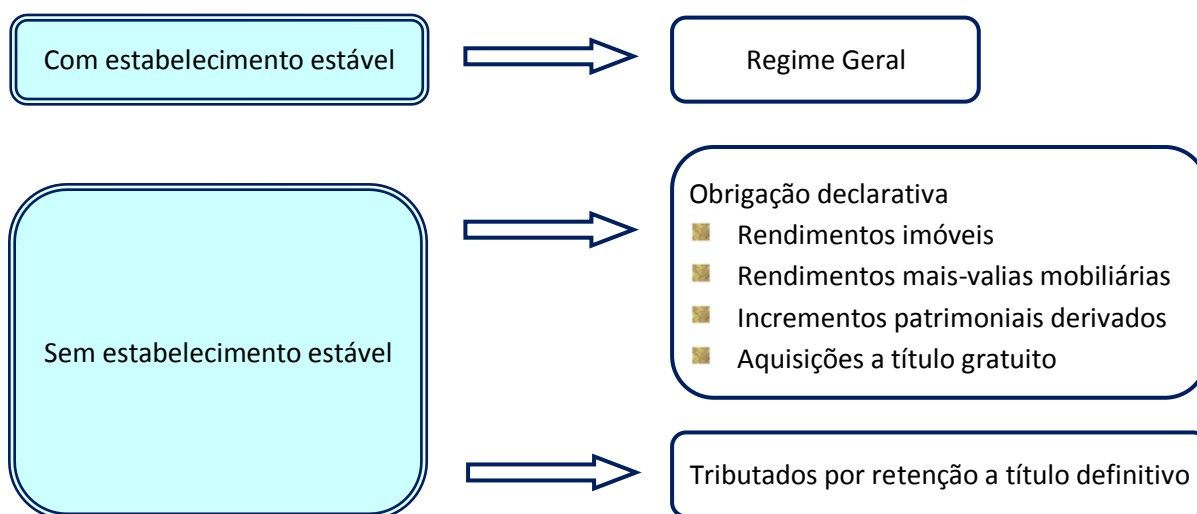
Este controlo, no entanto, terá de ser efetuado extra-contabilisticamente

## Dupla Tributação Internacional

Incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente a um mesmo contribuinte, facto gerador e períodos de tempo idênticos

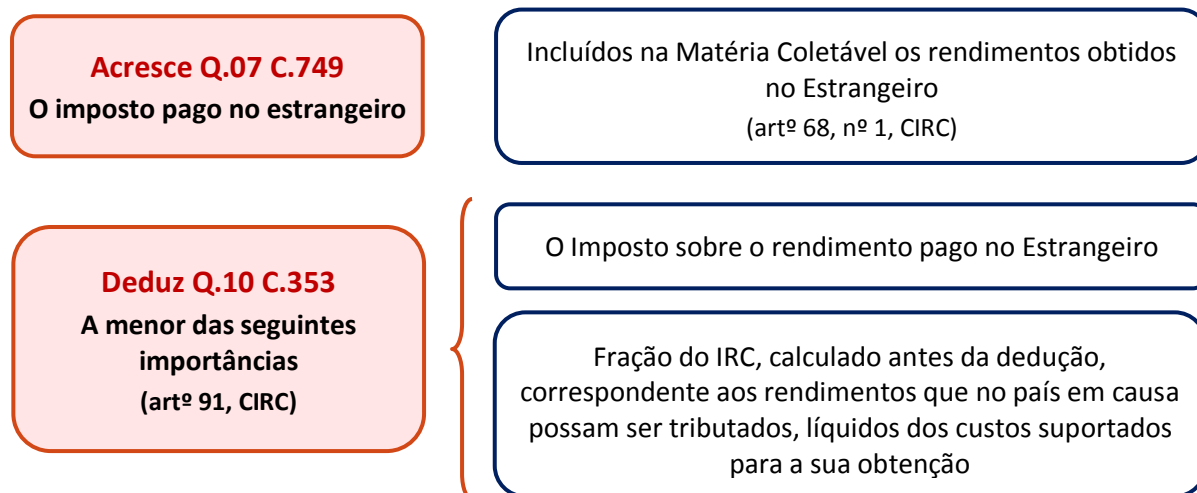
- Mesma pessoa
- Tributada em mais de um Estado
- Mesmo período
- Pelo mesmo rendimento

## IRC – tributação de não residentes



## Dupla Tributação Internacional

### Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional



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

### Exemplo

#### Dupla Tributação Internacional

A, SA apresentou lucros no final do período N:

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 Líquido:  $3.000 \div (100\% - 40\%) = 5.000 \text{ €}$

■ 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:

■ Rendimento contabilístico: 3.000 € Acresce Q.07 C.749, 2.000 € (artº 68, nº 1, CIRC)

■ Lucro Tributável: 5.000 € (relativamente aos rendimentos obtidos no Estrangeiro)

■ Dedução à coleta: Abate Q10, 1.250 € (até à concorrência da coleta) (artº 91, CIRC)

|                                                                 |               |
|-----------------------------------------------------------------|---------------|
| <b>Resultados (inclui o rendimento do estrangeiro, 3.000 €)</b> | <b>11.000</b> |
| <b>Acresce Q 07</b> (artº 68, nº 1, CIRC)                       | +2.000        |
| <b>Lucro Tributável</b>                                         | 13.000        |
| <b>Coleta (<math>\times 25\%</math>)</b>                        | 3.250         |
| <b>Dedução à coleta</b> (artº 91, CIRC)                         | -1.250        |
| <b>IRC Liquidado</b>                                            | 2.000         |

Se não houvesse este mecanismo:

■ IRC liquidado:  $11.000 \times 25\% = 2.750 \text{ €}$

■ Poupança:  $2.750 - 2.000 = 750 \text{ €}$

### Exemplo

A, SA apresentou lucros no final do período N:

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 Líquido:  $3.000 \div (100\% - 20\%) = 3.750 \text{ €}$

■ Imposto pago no Estrangeiro:  $3.750 \times 20\% = 750 \text{ €}$



Imposto sobre o Rendimento correspondente em Portugal:

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

Tratamento em Portugal:

- Rendimento contabilístico: 3.000 € Acresce Q07, 750 € (artº 68, nº 1, CIRC)
- Lucro Tributável: 3.750 € (relativamente aos rendimentos obtidos no Estrangeiro)
- Dedução à coleta: Deduz Q10, 750 € (até à concorrência da coleta) (artº 91, CIRC)

|                                                                 |               |
|-----------------------------------------------------------------|---------------|
| <b>Resultados (inclui o rendimento do estrangeiro, 3.000 €)</b> | <b>11.000</b> |
| <b>Acresce Q 07</b> (artº 68, nº 1, CIRC)                       | +7500         |
| <b>Lucro Tributável</b>                                         | 11.750        |
| <b>Coleta (× 25%)</b>                                           | 2.937,50      |
| <b>Dedução à coleta</b> (artº 91, CIRC)                         | -750          |
| <b>IRC Liquidado</b>                                            | 2.187,50      |

Se não houvesse este mecanismo:

- IRC liquidado:  $11.000 \times 25\% = 2.750$
- Poupança:  $2.750 - 2.187,5 = 562,5 \text{ €}$

## Exemplo

### Dupla Tributação Internacional

Uma sociedade auferiu e contabilizou como rendimento, no período de 2011, rendimentos provenientes de um país estrangeiro, no valor de 3.000 € (valor líquido do imposto suportado)

Para obtenção desses rendimentos, suportou gastos diretos e indiretos no valor de 650 €

Os rendimentos foram tributados no Estado da fonte à taxa de 25%

Rendimento ilíquido = rendimento líquido ÷ (1 – taxa)

■  $3.000 \div (1 - 25\%) = 4.000 \text{ €}$

Tributação ocorrida no estrangeiro:

■  $4.000 \times 25\% = 1.000 \text{ €}$

IRC pago em Portugal correspondente aos rendimentos líquidos dos custos suportados:

■  $(4.000 - 650) \times 25\% = 837,50 \text{ €} (< 1.000 \text{ €})$

A acrescentar no Campo 749 do Q.07 Mod. 22: 1.000 €

A deduzir no Campo 353 Q.10 da Mod. 22: 837,50 €

## Pagamentos a não residentes e as CDT's

Os não residentes que obtenham rendimentos em território nacional (exceção: rendimentos de imóveis, valores mobiliários e dos imputados a estabelecimentos estáveis), estão dispensados de quaisquer obrigações fiscais em território nacional, uma vez que são tributados através de taxas liberatórias

Porque se tratam de rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português, para além da legislação interna importa aferir se entre o Estado português e o Estado da residência do beneficiário dos rendimentos foi celebrada Convenção para evitar a dupla tributação (CDT)

Caso exista, dado que as Convenções, enquanto diplomas de direito internacional, devidamente ratificadas e publicadas, se sobrepõem à legislação ordinária interna, afastam assim, a aplicação das normas tributárias constantes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)

Mas, a simples existência de uma CDT não afasta, por si só, a tributação, quer seja ela para efeitos de limitação do imposto, quer para eliminação total da tributação

Nos termos do artº 98, CIRC, os beneficiários dos rendimentos, caso pretendam usufruir dos benefícios das CDT's, deverão comprovar perante a entidade pagadora (sujeito passivo estabelecido em território nacional) de que estão em condições de ser contemplados por tais diplomas

### Exemplo

A sociedade "ABC, S.A.", estabelecida em território nacional vai pagar um serviço de intermediação (comissão) a uma empresa residente na China

Para efeitos de imposto sobre o rendimento (IR), esta comissão é tributável em território nacional face ao artº 4, nº 3, c), 6), CIRC, pelo que o Estado português tem competência para tributar

Porque existe CDT celebrada entre Portugal e a China, duas situações podem ocorrer:

- a empresa da China acionou atempadamente os mecanismos da CDT através da apresentação do formulário Mod. 21 - RFI, devidamente assinado e carimbado pelo Fisco chinês (a empresa "ABC, S.A." não efetua retenção na fonte, sendo a tributação da competência do Fisco chinês)
- a empresa da China não acionou os mecanismos da CDT através da apresentação do RFI (a empresa "ABC, S.A." deverá reter imposto à taxa de 15%, do artº 87, nº 4, e), CIRC, aplicável por força do disposto no artº 94, nº 1, g) e nº 3 e nº 5, CIRC)

A empresa chinesa poderia, no prazo de 2 anos, solicitar o reembolso do imposto retido em excesso (a totalidade, dada a natureza dos rendimentos) à AT, devendo para o efeito utilizar o formulário Mod. 24 - RFI, devidamente validado pela AT da China, conforme dispõe o artº 98, nº 7, 8 e 9, CIRC

Para além do cumprimento da obrigação de efetuar a retenção na fonte (ou não) por parte da empresa "ABC, S.A.", realce-se ainda:

- a inscrição da empresa da China, para atribuição de NIF especial (caso a empresa já disponha de NIF atribuído, a "ABC, S.A." deverá receber essa indicação após submeter o pedido via Internet)
- a entrega do imposto retido, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foi efetuada a retenção (artº 94, nº 6, CIRC)
- a apresentação da Mod. 30, no prazo estabelecido no artº 119, nº 7, a), CIRS, aplicável por força do artº 128, CIRC, a apresentar até ao fim do mês de Julho do ano seguinte
- o arquivo pelo prazo de 10 anos, do formulário Mod. 21 - RFI, na hipótese desse documento ter sido apresentado atempadamente

### Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho “sociedades-mãe e afiliadas”

A isenção relativa a dividendos distribuídos por sociedades residentes em território português a entidades residentes noutro Estado-Membro da U.E. consignada no artº 14, nº 3 e 4, CIRC

- passou, a partir de 2010, a ser igualmente aplicável a sociedades de Estados do Espaço Económico Europeu (27 Estados-Membros da UE + Islândia, Liechtenstein e Noruega) e seus estabelecimentos estáveis aí situados

#### Possibilidade de reembolso, no prazo de 2 anos (abrange EEE) (artº 95, nº 1, CIRC)

Quando para a isenção de retenção na fonte nos dividendos distribuídos, o período mínimo (2 anos para a Suíça e 1 ano nos demais casos) de detenção da participação na sociedade portuguesa ainda não se verifica à data da distribuição

Passou, em 2010, a abranger as sociedades residentes na Noruega, Islândia e Liechtenstein (já era aplicável às sociedades residentes na U.E. e na Suíça)

- se verificados os requisitos exigidos na Diretiva 90/455/CEE
- e os países estejam vinculados a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade

Prazo de 2 anos contados do termo do ano em que se verificou o facto gerador (reembolso, 3 meses)

#### Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos

O mecanismo do artº 51, nº 1, CIRC, para eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos, também aplicável (artº 51, nº 5 e 6, CIRC)

- aos dividendos recebidos por sociedades residentes ou de seus estabelecimentos estáveis num Estado membro do EEE

### Diretiva juros e royalties (Diretiva 2003/49/CE, de 3 de Junho) (artº 96, CIRC)

Portugal autorizado a beneficiar de um período transitório

- com a duração de 8 anos
- durante o qual ainda pode efetuar a retenção na fonte

Justificação: Portugal é um país eminentemente pagador de juros e royalties

Taxas de retenção na fonte, com carácter transitório (artº 87, nº 4, g), CIRC)

10%

durante os primeiros 4 anos (1/7/2005 a 30/6/2009)

5%

nos 4 seguintes (1/7/2009 a 30/6/2013)

Aplicação contada desde  
1 de Julho de 2005  
(DL 34/2005, de 17 de Fevereiro)

#### Reembolso de imposto (Diretiva juros e royalties) (artº 98, nº 2, b) e nº 7, CIRC)

Possibilidade, a partir de 2010, do reembolso da parte do imposto retido na fonte, aos juros e royalties, em excesso, caso não tivesse efetuado a prova, pagos no âmbito da Diretiva 2003/49/CE

- sempre que se verifiquem os respetivos requisitos (participação  $\geq$  25%)
- e não tenha sido feita prova no prazo e condições exigidas
  - à semelhança do que já sucedia com as Convenções e Diretiva 90/435/CEE (dividendos)

Prazo de 2 anos contados do termo do ano em que se verificou o facto gerador

## Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

Correção dos lucros distribuídos entre as empresas do Grupo (artº 70, nº 2, CIRC – revogado pelo OE 2011)

A única eliminação de resultados internos, a partir de 2011

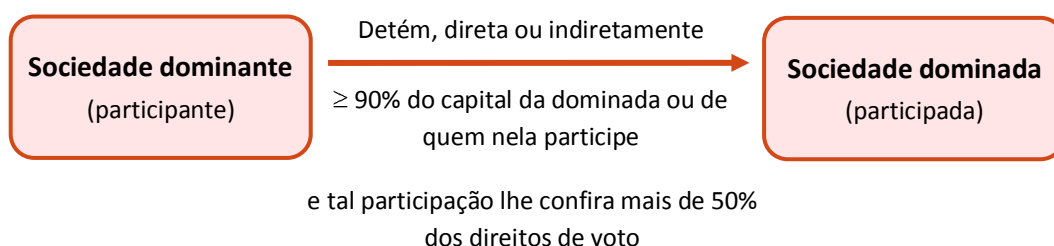
- relevados nos rendimentos das sociedades beneficiárias
- mecanismo baseado no regime de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos do artº 51, CIRC

As transações praticadas entre empresas do Grupo

- o regime contribui para atenuar a exposição fiscal no que respeita aos preços de transferência praticados nessas transações

### Âmbito e Condições de Aplicação (artº 69, CIRC)

Definição Fiscal de Grupo de Sociedades



### Requisitos cumulativos para a opção pelo Regime:

Todas as sociedades do grupo

- com sede e direção efetiva em território português
- e a totalidade dos rendimentos sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada

A sociedade dominante

- participação na sociedade dominada  $\geq 1$  ano (à data em que se inicia a aplicação do regime)
  - não aplicável se sociedades constituídas há menos de um ano
- não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente que reúna os requisitos de dominante
- não tenha renunciado à aplicação do regime nos 3 anos anteriores

### Determinação do Lucro Tributável do Grupo (artº 70, CIRC)

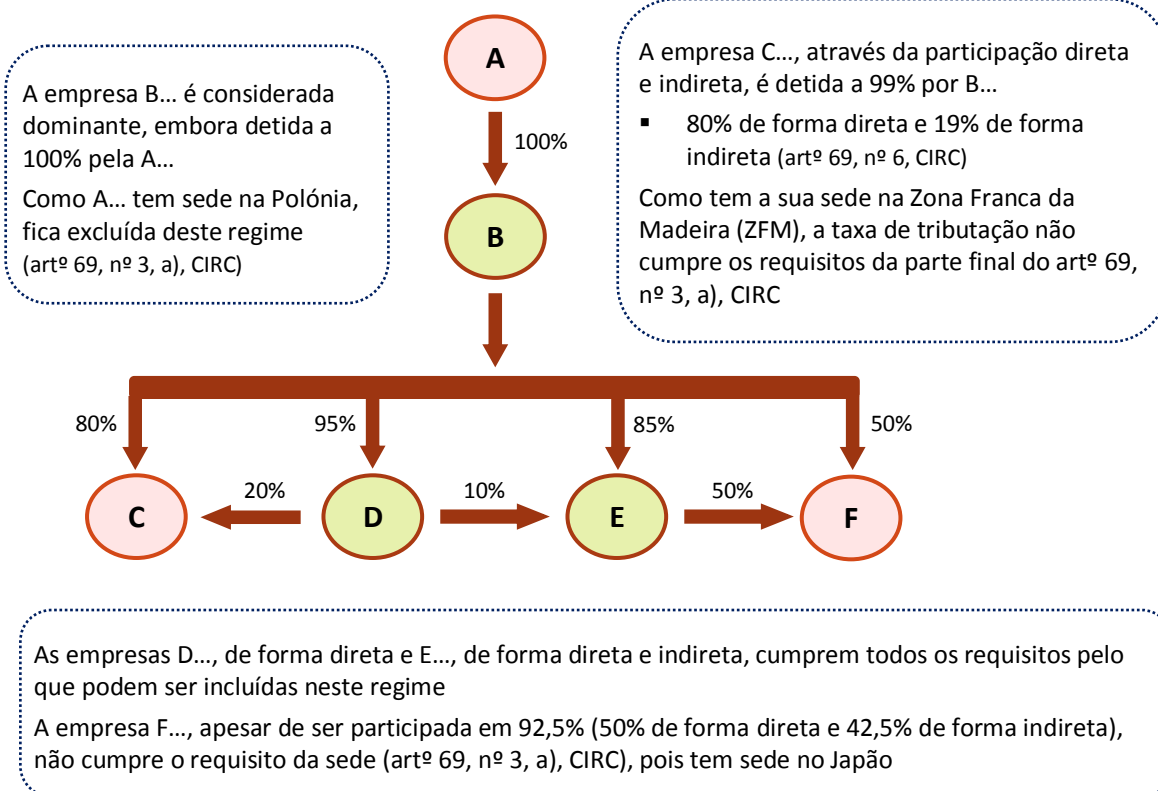
- a cada um dos períodos de tributação abrangidos
  - o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante
  - soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades do grupo
  - cada sociedade apresenta Mod. 22, mas não procede à liquidação do IRC
- até 2010, o montante obtido corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontrava incluída nas bases tributáveis individuais

## Exemplo

### Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)

| Participante | Sede     | Participada | Sede         | %    |
|--------------|----------|-------------|--------------|------|
| A...         | Polónia  | B...        | Portugal     | 100% |
| B...         | Portugal | C...        | Portugal ZFM | 80%  |
| D...         | Portugal | C...        | Portugal ZFM | 20%  |
| B...         | Portugal | D...        | Portugal     | 95%  |
| B...         | Portugal | E...        | Portugal     | 85%  |
| D...         | Portugal | E...        | Portugal     | 10%  |
| B...         | Portugal | F...        | Japão        | 50%  |
| D...         | Portugal | F...        | Japão        | 50%  |

Apenas as sociedades B..., D... e E... são passíveis de integrar o Grupo para efeitos de “consolidação fiscal”



**Comunicações à AT pela sociedade dominante**

Através do envio, por transmissão eletrónica de dados (artº 118, CIRC)

**Opção pelo Regime**

até ao fim do 3º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação

**Alterações no Grupo**

ENTRADAS: até ao fim do 3º mês do período de tributação em que deva ser efetuada a inclusão de novas sociedades

SAÍDAS: até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída de sociedades do grupo ou outras alterações

**Renúncia**

até ao fim do 3º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime

**Cessação**

até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições de aplicação do regime

**Declaração periódica de rendimentos** (artº 120, nº 6, CIRC)

Cada uma das sociedades do Grupo (dominante e dominadas)

- deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos (Mod. 22 Q 03.4)
- como se aquele regime não fosse aplicável

A sociedade dominante

- deve apresentar a declaração periódica de rendimentos (Mod. 22 Q 04.4)
- relativa ao lucro tributável do Grupo

**Determinação da matéria coletável consolidada**

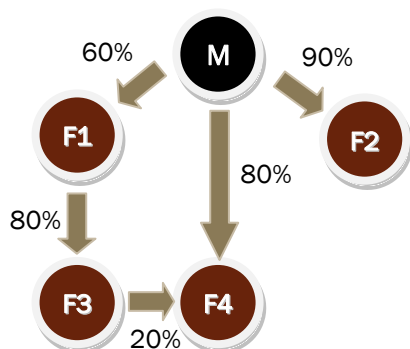
Calculada na Mod. 22 de IRC, no Q 09, campo 311

- obtém-se pela dedução ao lucro tributável inscrito no campo 382
- dos montantes constantes nos campos 309 e 310, que, correspondem aos prejuízos fiscais e aos benefícios fiscais

Enviada (via Internet) anualmente, até ao último dia de Maio, pela sociedade dominante

### Exemplo

No organigrama seguinte transcreve-se um grupo de sociedades



#### Pretende-se:

Que, esquematicamente, indique as relações de participação e de controlo da sociedade M em relação às associadas F1, F2, F3 e F4  
Indique, justificando, quais as sociedades que podem ser incluídas para efeitos de tributação prevista no artº 69, CIRC

Em primeiro lugar há que ter em conta as diferenças entre os conceitos de participação e controlo, sendo que o primeiro é o relevante para efeitos de tributação em IRC e o segundo determinante para efeitos de aplicação das disposições constantes do CSC:

- Percentagem de participação (ou interesse)
  - traduz a quota parte de capital detido direta ou indiretamente pela empresa-mãe
- Percentagem de controlo (ou domínio)
  - deriva dos direitos de voto e traduz a capacidade de poder eleger ou não os membros dos diversos órgãos (controlo económico ou estratégico)

Esquematicamente a relação de participação da Sociedade M em relação às participadas é:

| Sociedade | Cálculos                                                            | % participação |
|-----------|---------------------------------------------------------------------|----------------|
| F1        | Participação direta                                                 | 60%            |
| F2        | Participação direta                                                 | 90%            |
| F3        | Participação indireta (60% × 80%)                                   | 48%            |
| F4        | Participação direta (80%) + Participação indireta (60% × 80% × 20%) | 89,6%          |

Apesar de M deter, direta e indiretamente, 89,6% de F4 esta percentagem não supera a condição de “pelo menos 90%” pelo que não se poderá aplicar o disposto no artº 69, CIRC

- apenas poderão ser incluídas para o Regime RETGS: **M + F2** (artº 69, CIRC)

Tendo em conta o disposto no artº 482 e seguintes, do CSC, a relação de controlo da Sociedade M em relação às sociedades participadas é:

| Sociedade | Cálculos                                                     | % controlo |
|-----------|--------------------------------------------------------------|------------|
| F1        | Participação direta                                          | 60%        |
| F2        | Participação direta                                          | 90%        |
| F3        | M controla F1 e M controla F3 (80%)                          | 80%        |
| F4        | Participação direta (80%) + M controla F3 (80%)<br>M tem 20% | 100%       |

**Exemplo**

A sociedade M... é detentora de 100% do capital das sociedades B... e C...

■ os Q.09 e Q.10 das Mod. 22 do período de 2011 das 3 sociedades são:

**2011**
**Sociedade M...**

| Q09 | Apuramento da Matéria Coletável |          |
|-----|---------------------------------|----------|
|     | Eliminação da DTE               | -100.000 |
| 302 | Lucro Tributável                | 500.000  |
| 311 | Matéria Coletável               | 500.000  |
| 346 | Matéria Coletável Total         | 500.000  |

| Q10 | Cálculo do Imposto    |           |
|-----|-----------------------|-----------|
| 347 | Imposto à taxa normal | 12,5%/25% |
| 351 | Coleta                | 123.437,5 |
| 358 | IRC Liquidado         | 123.437,5 |
| 360 | Pagamentos por conta  | 40.000    |
| 361 | IRC a Pagar           | 83.437,5  |
| 364 | Derrama (1,5% × LT)   | 7.500     |
| 355 | Tributações Autónomas | 5.000     |
| 367 | Total a Pagar         | 95.937,5  |

**Sociedade B...**

| Q09 | Apuramento da Matéria Coletável |         |
|-----|---------------------------------|---------|
| 302 | Lucro Tributável                | 200.000 |
| 311 | Matéria Coletável               | 200.000 |
| 346 | Matéria Coletável Total         | 200.000 |

| Q10 | Cálculo do Imposto    |           |
|-----|-----------------------|-----------|
| 347 | Imposto à taxa normal | 12,5%/25% |
| 351 | Coleta                | 48.437,5  |
| 358 | IRC Liquidado         | 48.437,5  |
| 360 | Pagamentos por conta  | 40.000    |
| 361 | IRC a Pagar           | 8.437,5   |
| 364 | Derrama (1,5% × LT)   | 3.000     |
| 355 | Tributações Autónomas | 3.000     |
| 367 | Total a Pagar         | 14.437,5  |

**Sociedade C...**

| Q09 | Apuramento da Matéria Coletável |          |
|-----|---------------------------------|----------|
| 301 | Prejuízo Fiscal                 | -180.000 |
| 311 | Matéria Coletável               | 0        |
| 346 | Matéria Coletável Total         | 0        |

| Q10 | Cálculo do Imposto          |           |
|-----|-----------------------------|-----------|
| 347 | Imposto à taxa normal       | 12,5%/25% |
| 351 | Coleta                      | 0         |
|     | Deduções                    |           |
| 355 | Pagamento Especial p/ Conta | 1.500     |
| 357 | Total das Deduções          | 0         |
| 358 | IRC Liquidado               | 0         |
| 361 | IRC a Pagar                 | 0         |
| 364 | Derrama                     | 0         |
| 355 | Tributações Autónomas       | 500       |
| 367 | Total a Pagar               | 500       |

**Pretende-se:**

■ considerando que a sociedade B... distribuiu durante o período, lucros no valor de 100.000 € à sociedade M..., preencha a Mod. 22 de 2011 do Grupo



**Mod. 22 de 2011 do Grupo de Sociedades**

| Q09 | <b>Apuramento da Matéria Coletável</b> |                |
|-----|----------------------------------------|----------------|
| 380 | Soma Resultados Fiscais                | 520.000        |
| 381 | Lucros Distribuídos                    |                |
| 382 | Valor Líquido                          | 520.000        |
| 346 | <b>Matéria Coletável Total</b>         | <b>520.000</b> |

| Q10 | <b>Cálculo do Imposto</b>   |                  |
|-----|-----------------------------|------------------|
| 347 | Imposto à taxa normal       | 12,5%/25%        |
| 351 | <b>Coleta</b>               | <b>128.437,5</b> |
|     | Deduções                    |                  |
| 355 | Pagamento Especial p/ Conta | 1.500            |
| 357 | <b>Total das Deduções</b>   | <b>1.500</b>     |
| 358 | <b>IRC Liquidado</b>        | <b>126.937,5</b> |
| 360 | Pagamentos por Conta        | 80.000           |
| 361 | <b>IRC a Pagar</b>          | <b>46.937,5</b>  |
| 364 | Derrama                     | 12.000           |
| 355 | Tributações Autónomas       | 8.500            |
| 367 | <b>Total a Pagar</b>        | <b>67.437,5</b>  |

C.380:  $500.000 - 180.000 + 200.000$

As derramas das sociedades totalizam 12.000 €

Caso de não aplicação do Regime, o Total a Pagar seria:

■  $95.937,5 + 14.437,5 + 500 = 110.875 \text{ €}$

Nota:

Em 2011, o Campo 381 não está preenchido

- o Lucro Tributável de M..., em vez dos 500.000 €, seria de 600.000 €
- a derrama de M... em vez de 7.500 € seria de 9.000 €, o que seria até desvantajoso para o Grupo

**As vantagens do RETGS**

|                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Prejuízos Fiscais</b>             | Comunicação dos prejuízos fiscais das sociedades com prejuízo às lucrativas                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>Deduções à coleta</b>             | Relativamente a cada uma das sociedades do Grupo efetuadas com base no lucro agregado <ul style="list-style-type: none"> <li>■ individualmente não poderiam usufruir total ou parcialmente das deduções à coleta, por apresentarem prejuízos fiscais ou montante de coleta inferior à dedução possível</li> </ul> |
| <b>Dispensa de Retenção na Fonte</b> | Rendimentos (juros, rendas, lucros) obtidos por sociedades tributadas no RETGS de que seja devedora uma sociedade também integrada no Grupo <ul style="list-style-type: none"> <li>■ desde que os rendimentos respeitem a períodos em que o regime seja aplicável</li> </ul>                                      |
| <b>Pagamentos por conta</b>          | No 2º período e seguintes da aplicação do regime, calculados com base no lucro tributável do Grupo do período anterior <ul style="list-style-type: none"> <li>■ possível redução/suspensão dos pagamentos por conta</li> </ul>                                                                                    |

Regime Específico de Dedução de Prejuízos Fiscais no RETGS (artº 71, CIRC)

- ver próximo capítulo (Reporte de Prejuízos Fiscais)

## Exemplo

### Dupla Tributação Internacional

PT, Lda, residente em Portugal, apurou em 2011 um Resultado Antes de Impostos (RAI) de 138.750 €, e que nos rendimentos estão incluídos:

1. Dividendos distribuídos por uma sociedade com sede na Austrália, a qual é detida em 30%, desde 2005 pela empresa PT, Lda  
Valor recebido de 32.500 €, tendo sido retido na fonte imposto sobre as sociedades australiano à taxa de 35%
2. Dividendos pagos por uma sociedade irlandesa em virtude de uma participação de 10% no respetivo capital social, detida desde 2007  
Valor líquido dos dividendos de 21.250 €

#### 1. Dividendos recebidos da Austrália

PT, Lda, residente em território nacional, vinculada ao princípio da residência (artº 4, nº 1, CIRC)

Rendimentos incluídos, que influenciam o RLE e o Lucro Tributável

Dupla tributação económica (internacional)

- os lucros recebidos tributados na Austrália (país terceiro) à empresa que gerou o lucro e, posterior, tributados em território nacional
- dupla tributação não pode ser eliminada – apenas dividendos de participações em entidades residentes e não residentes U.E. ou E.E.E. (artº 51, nº 1, 5 e 6, CIRC)

Dividendos recebidos da Austrália

- D/11/12 a D/7x: pelo valor líquido do rendimento (hipótese considerada)
- não faz sentido contabilizar o imposto retido no estrangeiro (D/241)

Outra opção:

- contabilizar o rendimento pelo valor ilíquido e o imposto pago no estrangeiro como gasto

Consideremos a dedução relativa à DTI (artº 90, nº 2, a), CIRC), calculada em conformidade com as regras previstas no artº 91, CIRC

Como não existe CDT com a Austrália, aplicamos o artº 91, nº 1, CIRC

O valor do imposto retido na Austrália ou a fração do IRC: o menor

- Valor bruto dos dividendos recebidos da Austrália: 50.000 €  $[32.500 \div (1 - 35\%)]$
- Retenção na fonte na Austrália: 17.500 €

Mesmo na ausência de CDT celebrada entre Portugal e a Austrália, será possível atenuar a dupla tributação jurídica

Abate à coleta do IRC: o imposto pago na Austrália tendo como limite máximo a fração do imposto que em Portugal incide sobre estes rendimentos (artº 91, nº 1, CIRC e artº 87, nº 1, CIRC)

Aplicação de 12,5% à MC até ao valor de 12.500 €, independentemente do seu valor global, e o excedente será tributado à taxa normal de 25%

Se a MC superior a 12.500 €, cálculo da taxa média resultante da coleta, para a fração do IRC aplicável ao cálculo do crédito de imposto por DTI

- Acresce ao RLE o valor do imposto retido no estrangeiro, conforme artº 68, nº 1, CIRC (C.749, Q07): +17.500 €
- $LT = MC = 138.750 + 17.500 = 156.250 \text{ €}$

Coleta =  $12.500 \times 12,5\% + (156.250 - 12.500) \times 25\% = 37.500 \text{ €}$

Taxa média =  $37.500 \div 156.250 = 24\%$

Rendimento bruto  $\times$  Taxa média =  $50.000 \times 24\% = -12.000 \text{ €}$  (Deduz C.353, Q.10)

## 2. Dividendos recebidos da Irlanda

Reunidas as condições do artº 51, nº 1, CIRC, aplicável por força do nº 5

- dedução integral dos dividendos recebidos incluídos na base tributável (valor líquido contabilizado como rendimento) (C.771, Q.07): -21.250 €

Verificam-se também as condições para eliminar a dupla tributação jurídica, pois estão cumpridos os requisitos mínimos da Diretiva 90/435/CEE (participação  $\geq 10\%$ ), donde se pode concluir que a empresa “filha” irlandesa, em princípio, não reteve imposto na fonte

- aplicação na Irlanda de um artigo análogo ao nosso artº 14, CIRC (isenção de IRC)

### Exemplo

#### Lucros de sociedades não residentes em paraísos fiscais

Dividendos, no valor de 20.000 € (valor ilíquido), distribuídos em Abril de 2011 (relativos a lucros gerados em 2010), por uma empresa com sede nas Ilhas Cayman, na qual a empresa PT, LDA, detém uma participação correspondente a 80%, tendo sido efetuada uma retenção na fonte nas Ilhas Cayman no montante de 1.000 €

Os lucros obtidos, depois de impostos, pela empresa das Ilhas Cayman, relativamente a 2011, ascenderam a 50.000 €

As Ilhas Cayman constam da Portaria 292/2011, de 8 de Novembro, que alterou a Portaria 150/2004, de 13 de Fevereiro

- território qualificado como “paraíso fiscal”, ou com um “regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável”

Percentagem da participação superior a 25%

- abrangido pelo artº 66, nº 1 e 3, CIRC, regime fiscal designado de “transparência fiscal internacional”
- tributação dos lucros em sede da participante/detentora, independentemente da sua distribuição pela sociedade participada/detida

Mecanismo que visa evitar a não tributação efetiva dos lucros gerados em sociedades residentes em “paraísos fiscais”

- no caso dos mesmos nunca chegarem a ser distribuídos às sociedades detentoras
- ou seja, nos casos em que os lucros ficam retidos nas chamadas “sociedades de base”, que funcionam como “sociedades aforro”

Importa salientar que o regime de eliminação da dupla tributação económica previsto no artº 51, CIRC, não é aplicável a esta situação, pelo que a este nível não haverá quaisquer correções a efetuar

O lucro obtido pela sociedade off-shore no período de 2011 (50.000 €)

- deverá ser acrescido ao RLE da empresa PT, LDA, no período de 2011 (artº 66, nº 2, CIRC), na proporção da participação (80%)
- em virtude do mesmo não estar, em princípio, incluído nos rendimentos contabilizados: (C.747, Q.07) +40.000 (50.000 x 80%)
- a imputação corresponde ao lucro obtido pela sociedade off-shore sediada nas Ilhas Cayman “depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade”

Os dividendos, incluídos nos rendimentos contabilísticos pelo valor líquido (19.000 €), deverão ser abatidos ao RLE (artº 66, n.º 5, CIRC)

- a sua tributação em território nacional no período em que os mesmos foram gerados (imputação em 2010)
- sem prejuízo da aplicação do crédito de imposto por dupla tributação internacional relativamente à retenção na fonte de 1.000 (C.775 Campo Branco, Q.07) **-19.000 €** e (C353, Q.10) **1.000 €**

Não será efetuado o acréscimo de 1.000 € ao RLE (artº 68, nº 1, CIRC), dado que em 2010, ano em que se verificou a imputação do lucro gerado nesse ano, o IRC incidiu sobre o valor ilíquido do rendimento, tal como sucede em 2011

Valores correspondentes à participação de 80% (artº 66, CIRC)

| Descrição                                               | 2010                      | 2011                                                                                 |
|---------------------------------------------------------|---------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| Distribuição de dividendos                              | -                         | Recebidos: 19.000 €<br>Retenção: 1.000 €<br>Contabilidade:<br>▪ Rendimento: 19.000 € |
| Resultados final período (não constam na contabilidade) | 20.000 € (p.h.)           | 40.000 €                                                                             |
| Q07                                                     | Acresce: 20.000 € (C.747) | Abate: 19.000 € (C.775)<br>Não acresce: 1.000 €<br>Acresce: 40.000 € (C.747)         |
| Q10                                                     | -                         | Deduz: 1.000 € (DTI)                                                                 |

### Exemplo

#### Pagamento de serviços a não residente de “paraíso fiscal”

Pagamento de “serviços técnicos de gestão”, no montante de 100.000 €, a sociedade sediada nas Ilhas Maldivas (pagamento por transferência bancária)

O beneficiário do rendimento encontra-se estabelecido num território que consta da lista de “paraísos fiscais” da Portaria 292/2011, de 8 de Novembro

- pelo que a importância paga (100.000 €)
- não será aceite como gasto para efeitos fiscais
- salvo se a empresa PT, LDA, puder provar que o encargo em causa corresponde a operações efetivas e não tem um carácter anormal ou um montante exagerado (artº 65, nº 1 e 2, CIRC) (inversão do ónus da prova)

Se a prova ao dispor da empresa PT, LDA, a apresentar à AT após notificação para o efeito (artº 65, nº 4, CIRC)

- for apenas a prova do pagamento, tal não será suficiente, devendo o gasto ser acrescido ao RLE para determinação do lucro tributável

Tal prova deverá estar centrada na materialidade da operação

- documentação (autêntica) comprovativa de que a operação existiu
- e de que, face à sua natureza, o montante pago não foi excessivo  
(elementos justificativos de que realmente sucedeu uma relação comercial entre as empresas dentro de padrões de normalidade)

Na ausência de prova

- aplicável tributação autónoma do artº 88, nº 8, CIRC (e nº 1)
- taxa de 35%, que constitui uma penalização adicional, desincentivadora deste tipo de operações não devidamente demonstradas

Independentemente da aceitação fiscal do gasto, deverá sempre ser efetuada retenção na fonte à taxa de 15%

(artº 87, nº 4, e), CIRC, com artº 94, nº 1, g), CIRC, artº 94, nº 3, b), CIRC e artº 94, nº 5, CIRC)

- dado tratar-se de um rendimento obtido por um não residente que se considera obtido em território nacional (artº 4, nº 3, c), 7) e na parte final do nº 4, CIRC), dado que não existe CDT celebrada com as Ilhas Maldivas

Não sendo produzida a prova dos artº 65 e 88, CIRC

- significa que esta operação irá representar um “custo” para a empresa
- correspondente ao acréscimo no IRC a pagar, equivalente a 60% do montante pago, ou seja, 60.000 € (25% pelo acréscimo ao RLE e 35% pela tributação autónoma)
- o que faz com que o supostos “serviços técnicos de gestão” gerem um custo total de 160.000 €, sendo que o montante recebido pela empresa com sede nas Maldivas será de apenas 85.000 €

**Exemplo**
**Pagamento de lucros a não residente da U.E.**

Pagamentos de lucros a uma sociedade com sede na Irlanda, em Outubro de 2011, no montante de 50.000 €, que participa no capital da empresa PT, LDA, em 50%, desde Fevereiro de 2011

Período de detenção da participação não atinge o mínimo de 1 ano previsto no artº 14, nº 3, CIRC (Diretiva 90/435/CEE), sendo a isenção não aplicável

Como são rendimentos considerados obtidos em território nacional (artº 4, nº 3, c), 3), CIRC), aplicada a taxa de retenção na fonte definitiva de 21,5%

(artº 87, nº 4, c), CIRC, aplicável pelo artº 94, nº 1, c), CIRC, artº 94, nº 3, b), CIRC e artº 94, nº 5, CIRC)

- retenção na fonte no montante de 10.750 € (50.000 x 21,5%)

Existe CDT celebrada com a Irlanda

- empresa irlandesa apresenta-nos o modelo 21-RFI (prazo artº 98, nº 2, CIRC)
- retenção de imposto à taxa prevista na CDT de 15% (lucros/dividendos)
- retenção de 7.500 € (competência para tributar limitada no Estado da fonte)

Caso não tenha sido apresentado tempestivamente o modelo 21-RFI com vista à redução da retenção na fonte

- empresa irlandesa pode, no prazo de 2 anos contados a partir do fim do ano de 2011, pedir o reembolso do excesso retido (6,5%) à AT Portuguesa através do modelo 23-RFI (artº 98, nº 7, CIRC), devidamente validado pela AT do Estado da residência do titular dos rendimentos (Irlanda)

Permitido à empresa irlandesa vir a ser reembolsada da totalidade do imposto retido na fonte, para além dos 6,5% (artº 95, nº 1, CIRC)

- se o período mínimo de detenção da participação (um ano) se completar após a data da colocação à disposição dos lucros

Empresa irlandesa deve comprovar que preenche os requisitos da Diretiva 90/435/CEE

- formulando o pedido no prazo de dois anos
- contados a partir do momento em que se verifica o período mínimo de detenção da participação
- devolução até ao final do 3º mês seguinte ao pedido (artº 95, nº 2, CIRC)

**Conclusão**

Se apresentado à empresa PT, LDA, o modelo 21-RFI, retenção de imposto à taxa de 15% prevista na CDT, podendo a empresa irlandesa ser reembolsada da totalidade do imposto retido (artº 95, CIRC)

Caso contrário, seria retido imposto à taxa de 21,5% prevista na legislação interna, podendo a empresa não residente

- 1ª fase: pedir o reembolso do excesso retido (6,5%) através do modelo 23-RFI (artº 98, nº 7, CIRC)
- 2ª fase: após completar o período de 1 ano, a requerimento, solicitar o reembolso dos 15% restantes (artº 95, nº 1, CIRC)

## 7. Reporte de Prejuízos Fiscais

(artº 52, CIRC)

A atividade empresarial exercida com carácter continuado ao longo de vários períodos económicos, pode gerar

- Lucros
- Prejuízos

Solidariedade entre os vários períodos

- reporte de prejuízos “para a frente”

Os prejuízos fiscais apurados em determinado período, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os (artº 52, nº 1, CIRC)

- de um ou mais dos **6 períodos** posteriores (até 2009)
- de um ou mais dos **4 períodos** posteriores (2010 e 2011)
- de um ou mais dos **5 períodos** posteriores (2012) .... mas 75% ....

A partir de 2012, a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação

- não pode exceder o montante correspondente a 75 % do respetivo lucro tributável
- não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de dedução
- limite aplica-se aos prejuízos fiscais anteriores a 2012

Dedução máxima em cada período: **75%** do Lucro Tributável

Dedução não permitida nos períodos em que tiver lugar o apuramento do Lucro Tributável com base em métodos indiciários, possibilitando a dedução, dentro dos 4 períodos seguintes (6 até 2009), dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos

### Exemplo

B, SA, obteve os seguintes resultados fiscais no período 2007 a 2014:

| Período | Natureza            | Resultado Fiscal | Reporte PF | PF a reportar (saldo)   | Matéria Coletável |
|---------|---------------------|------------------|------------|-------------------------|-------------------|
| 2007    | PF                  | -5.000           | 0          | -5.000                  | 0                 |
| 2008    | PF                  | -10.000          | 0          | -15.000                 | 0                 |
| 2009    | LT (Declarado)      | 12.500           | -12.500    | -2.500                  | 0                 |
| 2010    | PF                  | -8.000           | 0          | -2.500 (6) ; -8.000 (4) | 0                 |
| 2011    | LT (Mét. Indiretos) | 30.000           | 0          | -2.500 (6) ; -8.000 (4) | 30.000            |
| 2012    | LT (Declarado)      | 9.000            | -9.000     | -1.500 (4)              | 0                 |
| 2013    | LT (Declarado)      | 8.500            | -1.500     | 0                       | 7.000             |
| 2014    | LT (Declarado)      | 8.000            | 0          | 0                       | 8.000             |



| Período do Prejuízo Fiscal | Período limite do reporte |
|----------------------------|---------------------------|
| 2004                       | 2010                      |
| 2005                       | 2011                      |
| 2006                       | 2012                      |
| 2007                       | 2013                      |
| 2008                       | 2014                      |
| 2009                       | 2015                      |
| 2010                       | 2014                      |
| 2011                       | 2015                      |
| 2012                       | 2017                      |

### Vários Regimes de Tributação

Se isenção parcial ou redução de taxa de IRC, os prejuízos fiscais dessas explorações ou atividades não podem ser deduzidos, em cada período, dos lucros tributáveis das restantes (artº 52, nº 5, CIRC)

- separação dos resultados imputáveis a cada um dos regimes de tributação (artº 17, nº 3, b), CIRC)
- de modo a que os prejuízos apurados em regime de isenção parcial ou de redução de taxa de IRC não poderem ser deduzidos aos restantes

Terminada a aplicação do regime de isenção total ou parcial ou de redução de taxa de IRC

- o remanescente de um prejuízo sofrido numa atividade isenta ou com redução de taxa
- que não foi possível reportar aos lucros tributáveis sujeitos a idêntico regime de tributação
- pode vir a ser reportado, desde que observados os limites temporais gerais que permitem o reporte, nos lucros tributáveis da mesma empresa respeitantes ao conjunto das suas atividades

### Exemplo

O sujeito passivo foi tributado pelo regime de redução de taxa em 2010 e 2011

- 2010: prejuízo fiscal = -100.000 €
- 2011: lucro tributável = 60.000 € (deduz -60.000 €)

Em 2012, enquadrado no regime geral e lucro tributável: 300.000 €

Pode deduzir o prejuízo restante: -40.000 €

### Exemplo

X, LDA, apresenta rendimentos nos regimes, em 2010 e 2011

#### Regime geral

- 2010: prejuízo fiscal = -110.000 €
- 2011: lucro tributável = 60.000 € (deduz -60.000 €)

#### Regime de isenção

- 2010: prejuízo fiscal = -10.000 €
- 2011: prejuízo fiscal = -20.000 €

Em 2012, rendimentos do regime geral e lucro tributável: 80.000 €

Pode deduzir o prejuízo do regime geral: -50.000 € ( $< 75\% \times 80.000 = 60.000$  €)



### **Regras de dedução** (artº 52, CIRC, conjugado com o artº 15, CIRC)

No cálculo da matéria coletável, primeiro devem ser deduzidos do lucro tributável os prejuízos fiscais até à sua concorrência

- deduzindo-se, caso ainda exista um valor remanescente, os benefícios fiscais porventura existentes

Não sendo possível a dedução do prejuízo por insuficiência de lucro tributável relativo ao período imediatamente seguinte ao da ocorrência do prejuízo, o remanescente passa para o período posterior e assim sucessivamente até ao fim do 6º período seguinte àquele em que o prejuízo ocorreu

Havendo prejuízos de vários períodos a reportar para a frente, a dedução faz-se começando pelos prejuízos verificados há mais tempo (FIFO)

- transferindo para os períodos imediatos, por ordem cronológica de ocorrência, os prejuízos que não for possível deduzir por insuficiência de LT, dentro do limite dos 6 períodos seguintes ao da ocorrência do prejuízo

Não é possível escolher o período de dedução dos prejuízos, devendo essa dedução operar-se, dentro do período respetivo, o mais rápido possível (o 1º possível)

### **Exemplo**

O sujeito passivo foi tributado pelo regime geral em 2010 e 2011

- 2010: prejuízo fiscal = -100.000 €
- 2011: lucro tributável = 30.000 € (mas não procede à dedução do prejuízo registado no período anterior)

Em 2012, enquadrado no regime geral e lucro tributável: 170.000 €

Só pode deduzir o prejuízo restante, ou seja, -70.000 €

### **O reporte de prejuízos fiscais não é aplicável**

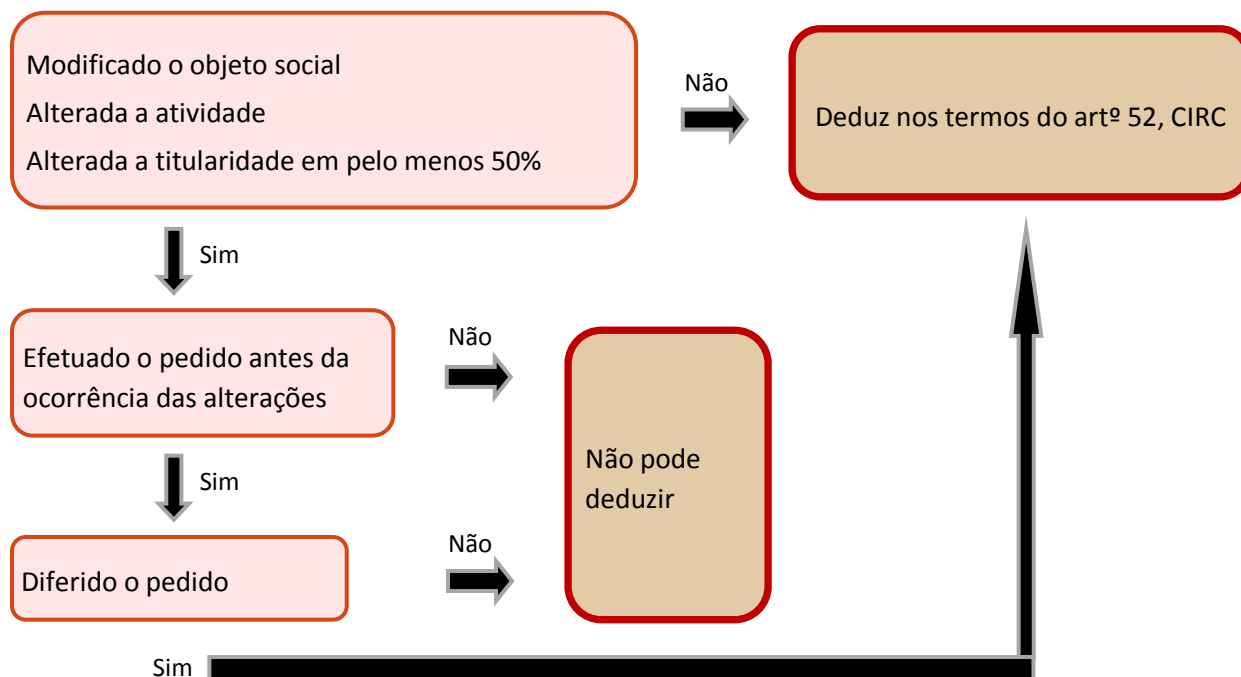
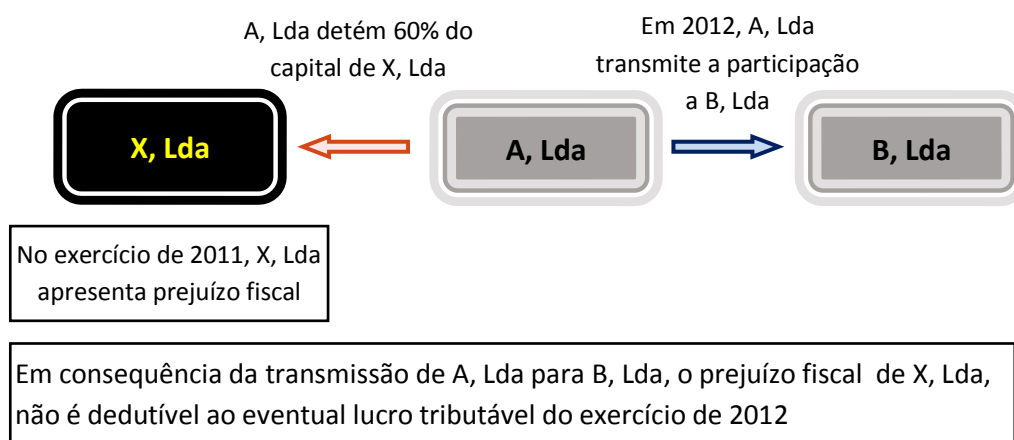
Quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efetuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos (artº 52, nº 8, CIRC)

- foi modificado o objeto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da atividade anteriormente exercida
- ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto

O Ministro das Finanças pode autorizar, em casos especiais de reconhecido interesse económico, a requerimento antes das alterações, que não seja aplicável esta limitação

A partir de 2011, quando estejam em causa prejuízos fiscais relativos ao período imediatamente anterior e ocorram alterações do objeto social, da natureza da atividade exercida ou da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto e tal alteração se verifique antes do prazo de entrega da declaração de rendimentos (artº 52, nº 12, CIRC)

- o requerimento a solicitar a manutenção do direito ao reporte de prejuízos fiscais passa a poder ser entregue no prazo de 15 dias contados do termo do prazo de entrega da declaração

**Limitações ao reporte de prejuízos fiscais (artº 52, nº 9, CIRC)**

**Exemplo**

**Exemplo**

O capital social de X, Lda, pertence 90% a A, Lda e 10% a B, Lda

A sociedade X, Lda, apresentou os seguintes resultados fiscais:

■ 2010: prejuízo fiscal = -100.000 €

Em 2011, A, Lda transmitiu 40% do capital social para B, Lda

■ 2011: lucro tributável = 80.000 € (deduz -80.000 €)

Em 2012, A, Lda transmitiu mais 20% do capital social para C, Lda

■ 2012: se tiver um lucro tributável de 70.000 €

■ perde o direito à dedução do prejuízo restante (-20.000 €) (artº 52, nº 8, CIRC)

### Exemplo

Sociedade Y, unipessoal por quotas

■ 2010: prejuízo fiscal = -100.000 €

Em 2011, o único sócio A transmitiu 40% do capital social para B

■ 2011: prejuízo fiscal = -30.000 €

Em 2012, o sócio A transmite mais 20% do capital social para C

■ 2012: se tiver um lucro tributável de 50.000 €

■ apenas pode deduzir o prejuízo de 2011 (-30.000 €) (artº 52, nº 8, CIRC)

■ limitação até  $75\% \times 50.000 = 37.500$  €

### Prejuízos fiscais não dedutíveis (artº 52, nº 8, CIRC)

Não aplicabilidade da limitação: transmissão de quota por herança

- a limitação imposta visa eliminar práticas abusivas de natureza fiscal
- nomeadamente nos casos em que a alteração da titularidade do capital é realizada, com o único ou principal objetivo de beneficiar dos prejuízos fiscais

Neste sentido a alteração da titularidade por óbito de um sócio não está abrangida pela limitação

### Exemplo

Numa sociedade unipessoal por quotas o sócio único faleceu em Abril de 2011

Os herdeiros partilharam esta parte da herança e foi adjudicada a quota a um deles, que já era gerente, para repor a unipessoalidade

Como houve alteração «forçada» da titularidade do capital a 100%, como funciona a dedução dos prejuízos fiscais ainda não considerados ? Podem ou não ser deduzidos para o futuro ?

O artº 52, nº 8, CIRC, não permite a dedutibilidade dos prejuízos fiscais quando, nomeadamente, se verificar a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto

Embora o normativo não contemple exceções, não era, decerto, intenção do legislador limitar a dedução dos prejuízos fiscais nos casos em que a alteração da titularidade do capital é motivada por razões que não assentam na vontade dos sócios, como é o caso da morte de um deles

No caso concreto, ao falecer o único sócio da sociedade unipessoal havia, forçosamente, que alterar a titularidade do capital social

Porém, como o novo titular da quota é um dos herdeiros do sócio falecido, se não for modificado o objeto social da empresa ou alterada, de forma substancial, a natureza da atividade anteriormente exercida, não será de aplicar a limitação, podendo a empresa continuar a deduzir os prejuízos fiscais

A solução seria diferente se o herdeiro transmitisse a quota que tinha recebido na partilha

**Prejuízos fiscais (RETGS) (artº 71, CIRC)**

Conjugado com a dedução de prejuízos fiscais do artº 52, CIRC

- prejuízos fiscais anteriores ao regime são deduzidos em cada sociedade até à concorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam
- prejuízos fiscais do Grupo só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do Grupo

Determinada sociedade deixa de fazer parte do regime

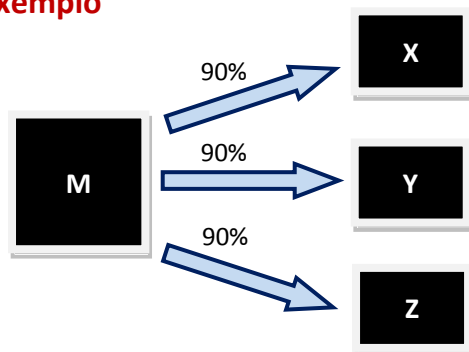
- não são dedutíveis aos lucros tributáveis os prejuízos fiscais apurados durante a aplicação do regime
- dentro do Grupo extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes às sociedades que deixem de estar abrangidas pelo regime

Havendo fusões entre sociedades do Grupo ou uma sociedade do Grupo incorpore uma ou mais sociedades não pertencentes ao Grupo

Os prejuízos fiscais anteriores ao início do regime

- podem ser deduzidos ao lucro tributável do Grupo até ao limite do lucro da nova sociedade ou da sociedade incorporante
- desde que obtida autorização do Ministro das Finanças prevista no artº 75, CIRC

Na dedução dos prejuízos fiscais devem ser primeiramente deduzidos os apurados há mais tempo

**Exemplo**


A Sociedade Z passou a fazer parte do Grupo no exercício de 2011

No exercício de 2011 apresenta prejuízos fiscais dedutíveis do exercício de 2010 (em que ainda não fazia parte do grupo) no valor de 10.000 €

No período de 2011, as Mod. 22 do Grupo apresentam os seguintes resultados:

- sociedade dominante M: LT = 10.000 €
- sociedades dominadas X e Y: LT = 2.000 € cada
- sociedade Z: LT = 5.000 €
- o grupo tem prejuízos dedutíveis de 3.000 €

Determinação da matéria coletável do grupo (2011):

- soma algébrica dos LT = 19.000 €
- prejuízos fiscais dedutíveis = 8.000 € (5.000 de Z e 3.000 do Grupo)
- matéria coletável = 11.000 €

## Fusões e cisões

Quando, durante a aplicação do regime, haja lugar a fusões entre sociedades do grupo ou uma sociedade incorpore uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo

- os prejuízos fiscais das sociedades fundidas verificados em períodos anteriores ao do início do regime só podem ser deduzidos
- até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante
- desde que seja obtida a autorização prevista no artº 75, CIRC

## Operações de fusão de empresas

- prejuízos fiscais com transmissão autorizada (artº 75, nº 1, CIRC)

Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, nos termos e condições estabelecidos no artº 52, CIRC

É necessária autorização do Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados entregue até ao fim do mês seguinte ao do pedido do registo da fusão na conservatória do registo comercial (artº 52, nº 10, CIRC)

A partir de 2011, alargado o âmbito de aplicação do regime de neutralidade fiscal, atualmente aplicável aos sócios de sociedades fundidas ou cindidas, às demais operações de fusão e cisão

- abrangidas pela Diretiva “Fusões-Cisões” (Diretiva 2009/133/CE), relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes

## Regras de dedução no regime de transparência fiscal

Os prejuízos fiscais de algumas entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal são dedutíveis apenas na esfera destas mesmas sociedades:

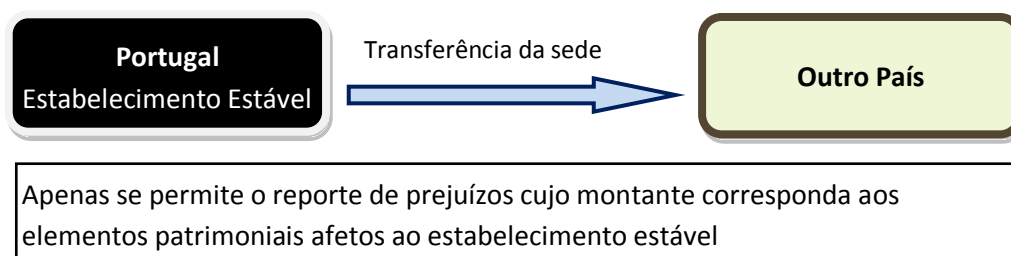
- Sociedades civis não constituídas sob forma comercial
- Sociedades de profissionais
- Sociedades de simples administração de bens

## Limitação à dedução de prejuízos de estabelecimento estável

- prejuízos fiscais com transmissão autorizada (artigo 15.º n.º 1 c) do CIRC)

A dedução dos prejuízos fiscais anteriores à cessação de atividade por virtude de deixarem de situar-se em território português a sede e a direção efetiva, fica condicionada a autorização

- é necessário demonstrar a correspondência aos elementos patrimoniais afetos



### Benefícios relativos à interioridade (artº 43, nº 1, e), EBF)

Os prejuízos fiscais apurados pelos sujeitos passivos abrangidos pelos benefícios relativos à interioridade são deduzidos aos lucros tributáveis de um ou mais dos sete períodos posteriores

Este regime encontra-se revogado em 2012: os prejuízos fiscais passam a ser reportáveis ao Regime Geral e nos prazos do Regime Geral (redução dos prazos de 7 para 6 ou 4)

### Certificação por ROC da dedução (reporte) dos prejuízos fiscais em IRC a partir de 2011

Caso de dedução de prejuízos fiscais em dois períodos de tributação consecutivos

- a dedução no terceiro ano depende da certificação legal das contas por revisor oficial de contas nos termos e condições a definir em portaria do Ministro das Finanças (artº 52, nº 11, CIRC)

Revogado em 2012, sem nunca ter vindo a ser aplicado (artº 114, nº 1, da Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

- retroage à data da sua entrada em vigor (nunca entrou em vigor)

### Reporte de prejuízo fiscal em entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola

A partir de 2011, extensão do período de dedução de prejuízos fiscais de 4 anos às pessoas coletivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola (artº 53, nº 2, CIRC)

### Ativo por impostos diferidos

Dada a possibilidade de deduzir aos lucros fiscais de cada período os prejuízos fiscais eventualmente apurados em alguns períodos anteriores, deve reconhecer-se que a existência de prejuízos fiscais determina a criação de um "crédito" sobre o Estado, embora apenas provável, por ter como principal pressuposto a ocorrência de ulteriores lucros tributáveis

Reporte de prejuízo do período N no montante de -1.000 € (Ativo por impostos diferidos)

### Exemplo

| Ano                                            | N          | N+1      | N+2       | N+3       | N+4      |
|------------------------------------------------|------------|----------|-----------|-----------|----------|
| LT/PF (RAI)                                    | -1.000     | 200      | 300       | 4.000     | 1.000    |
| Valor contabilístico (saldo)                   | -1.000     | -800     | -500      | -100      | 0        |
| Base tributável                                | 0          | 0        | 0         | 0         | 0        |
| Diferenças temporárias dedutíveis (saldo)      | -1.000     | -800     | -500      | -100      | 0        |
| Taxa IRC                                       | 30%        | 30%      | 25%       | 25%       | 25%      |
| Saldo ativo por imposto diferido               | -300       | -240     | -125      | -25       | 0        |
| Variação do saldo ativo por impostos diferidos | -300       | 60       | 115       | 100       | 25       |
| Imposto a pagar                                | 0          | 0        | 0         | 0         | 0        |
| Imposto diferido (Q07)                         | C.766 -300 | C.725 60 | C.725 115 | C.725 100 | C.725 25 |

N: RLE (Imposto a Pagar) =  $-1.000 - 0 = -1.000$  €  
(como se recebesse 300 €)

RLE (Impostos Diferidos) =  $-1.000 + 300 = -700$  €

N+1: RLE (Imposto a Pagar) =  $200 - 0 = 200$  €

RLE (Impostos Diferidos) =  $200 - 60 = 140$  €

## 8. Incentivos e Benefícios Fiscais

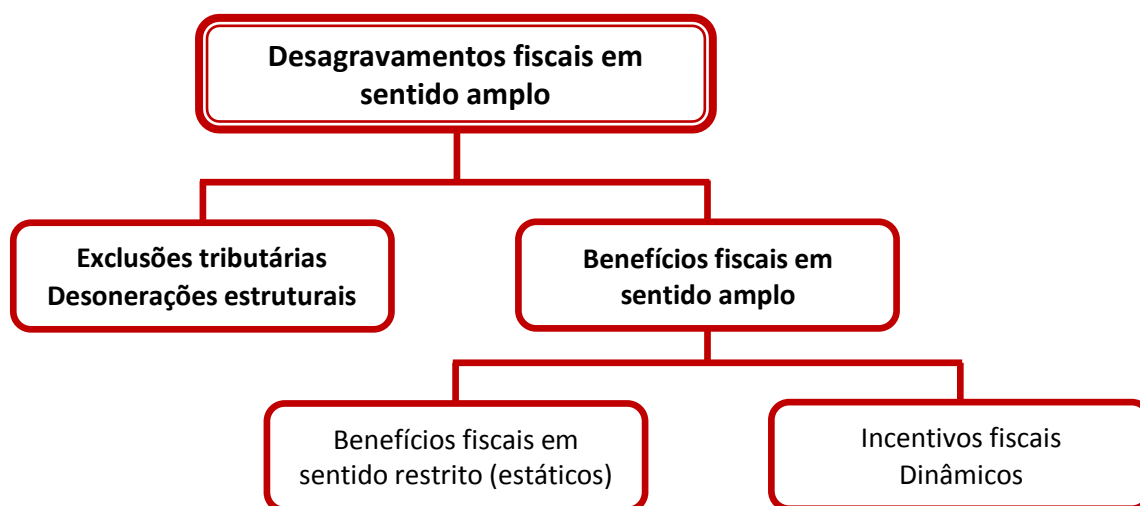
### Benefícios fiscais

- medidas de caráter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes, que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artº 2, nº 1, EBF)
- medidas destinadas a reduzir ou eliminar o ónus fiscal que, na sua ausência, recairia sobre um determinado sujeito passivo ou tipo de atividade

No essencial, um Benefício Fiscal caracteriza-se pela existência de três requisitos:

- ser uma derrogação às regras gerais de tributação
- constituir uma vantagem (nomeadamente, financeira) para os contribuintes beneficiários
- ter um objetivo económico ou social relevante

Tipologia dos Desagravamentos fiscais



### Princípios desejáveis de um sistema de Benefícios Fiscais

- Definição criteriosa dos objetivos económicos e sociais a prosseguir
- Observância na sua implementação de princípios de generalidade, certeza, equidade, transparência, proporcionalidade e neutralidade relativa
- Seleção cuidadosa das modalidades técnicas a usar e respetivos efeitos
- Delimitação do horizonte temporal da respetiva vigência
- Quantificação, avaliação e controlo regulares do seu desempenho

### Algumas das justificações e vantagens do uso dos Benefícios Fiscais

- Promoção do investimento e do emprego
- Reforço da “atratividade” internacional do país
- Melhoria da distribuição espacial das atividades
- Sinalização positiva do ato de poupar
- Incentivo à educação e formação profissional
- Apoio a “boas práticas” sociais e ambientais (“externalidades”)

**Limitações e efeitos negativos dos Benefícios Fiscais**

- Estreitamento da base tributária
- Entorses à igualdade perante a lei e à generalidade
- Veículo de injustiça e de incentivo à evasão e fraude
- Fator de ineficiência económica e social
- Fonte de redução da receita e desequilíbrio orçamental
- Dificulta a diminuição da pressão fiscal global
- Consome recursos administrativos importantes

**Classificação dos Benefícios Fiscais**

- Quanto ao objeto
  - reais ou objetivos
  - pessoais ou subjetivos
- Quanto à duração
  - permanentes
  - temporários

**No Código do IRC**

- caracterizados por uma permanência e estabilidade

**No Estatuto dos Benefícios Fiscais**

- aqueles que se caracterizam por um carácter menos estrutural, mas que revestem, ainda assim, relativa estabilidade

**Outros (incluídos em Orçamentos do Estado ou em legislação avulso)**

- com finalidades marcadamente conjunturais ou requerendo uma regulação relativamente frequente

**Formas de incentivos e benefícios fiscais:**

- as isenções
- as reduções de taxas
- as deduções à matéria coletável e à coleta
- as depreciações e amortizações majoradas e aceleradas
- outras

**O Estatuto dos Benefícios Fiscais**

- contém os princípios gerais a que deve obedecer a criação das situações de benefício
- as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo
- e o elenco desses mesmos benefícios



Os benefícios fiscais são (artº 5, nº 1, EBF)

- automáticos
  - resultam direta e imediatamente da lei
- dependentes de reconhecimento
  - pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento

Benefícios fiscais com carácter estrutural

- de natureza social
- ao sistema financeiro e mercado de capitais, às zonas francas e relativos a relações internacionais
- ao investimento produtivo e relativos a imóveis
- à reestruturação empresarial
- relativos ao mecenato

Benefícios fiscais com carácter temporário

### **Classificação dos Benefícios Fiscais**

#### **Quanto às finalidades**

- investimento produtivo e despesas de I &D
- reestruturação empresarial
- pequenas e médias empresas
- interioridade e desenvolvimento local
- competitividade e internacionalização
- cooperação internacional
- poupança e mercado de capitais
- emprego e formação profissional
- proteção ambiental
- sociedade da informação
- habitação e mercado imobiliário
- economia social/terceiro setor
- deficientes
- propriedade literária, artística e científica
- cultura e património cultural
- atividade associativa, recreativa e desportiva
- atividade de ensino
- partidos políticos
- atividade mecenática
- outras

**Quanto aos pressupostos acessórios**

- puros
- condicionados

**Quanto à forma de concessão**

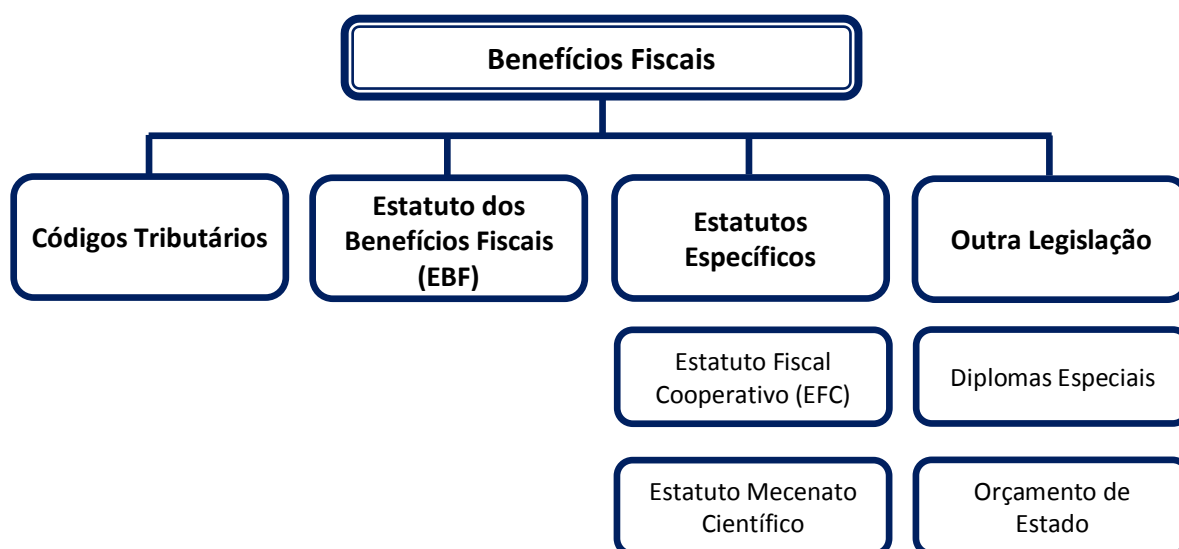
- automáticos
- dependentes de reconhecimento

**Quanto à aplicação no tempo**

- nascimento do direito
- certeza e segurança (não retroatividade)
- extinção
- transmissão

**Quanto ao âmbito territorial**

- nacional
- regional e local



Estatuto Fiscal Cooperativo (Lei 85/98, de 16 de Dezembro)

Código Cooperativo (Lei 51/96, de 7 de Setembro)

3º setor:

- setor entre o Estado e o Mercado, promotor de missões económicas e sociais, que prossegue o interesse público e cujo objetivo final não é a distribuição de lucros (OCDE, 2003)
  - Cooperativas, IPSS (Misericórdias, Mutualidades + Casas do Povo, Associações de solidariedade social), Fundações e outras organizações sem fins lucrativos

## Incentivos fiscais à interioridade (artº 43, EBF)

**2012: Revogado pelo artº 146, da Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro**

Empresas que exerçam, diretamente e a título principal, atividade económica (agrícola, comercial, industrial ou prestação de serviços)

- em áreas do interior “áreas beneficiárias”
- entidades cuja atividade principal se situe nas áreas beneficiárias

### Taxas do IRC

- **15%** Normal, reduzida (artº 43, nº 1, a), EBF)
- **10%** Com instalação de novas entidades, durante os primeiros 5 anos (artº 43, nº 1, b), EBF)

**Depreciações relativas a despesas de investimentos até 500.000 €** (artº 43, nº 1, c), EBF)

- exclusão das respeitantes a terrenos e veículos ligeiros de passageiros
- podem ser deduzidas, para determinação do lucro tributável, com a majoração de **30%** (Q.07 C.774) (C.404 Q.04 Anexo D Mod. 22)
- a entidade beneficiária obriga-se a não ceder, locar, alienar, afetar a outra atividade ou deslocalizar o investimento, no todo ou em parte, até 5 anos contados da data da realização integral do investimento

**Encargos sociais obrigatórios suportados pela entidade empregadora relativos à criação líquida de postos de trabalho por tempo indeterminado nessas áreas** (artº 43, nº 1, d), EBF)

- podem ser deduzidos, para efeitos da determinação do lucro tributável, com uma majoração de **50%** (Q.07 C.774) (C.404 Q.04 Anexo D Mod. 22)
- uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou outra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artº 63, CIRC
- a entidade beneficiária obriga-se a manter os postos de trabalho por um período mínimo de 5 anos a contar da data da sua criação

Isenção de contribuições para a segurança social relativas à criação líquida de postos de trabalho, sem termo, até 31 de Dezembro de 2010 (artº 41, Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro)

- durante os primeiros 3 anos de contrato
- contribuições devidas nos 4º e 5º anos são reduzidas, em 2/3 e em 1/3
- nos primeiros 5 anos para as empresas criadas por jovens empresários

Uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou outra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artº 63, CIRC

Considera-se criação líquida de postos de trabalho

- a diferença positiva, num dado período económico, entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições

Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho não considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal

Este benefício não cumulável com outros benefícios de idêntica natureza

- não prejudicando a opção por outro mais favorável (o caso do artº 19, EBF)

Em 2010, são cumuláveis (Lei 3-B/2010, de 28 de Abril - OE 2010)

### **Prejuízos fiscais apurados a partir de 2008**

- podem ser deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos 7 períodos posteriores (artº 43, nº 1, e), EBF)

### **Isenção do pagamento de IMT** (artº 43, nº 3, EBF)

- habitação própria permanente, por jovens com idade entre os 18 e os 35 anos
- imóveis afetos à atividade das empresas
- dependentes de autorização do órgão deliberativo do respetivo município (artº 43, nº 5, EBF)

Condições para as empresas usufruírem dos benefícios (artº 43, nº 2, EBF)

- determinação do lucro tributável com recurso a métodos diretos de avaliação
- situação tributária regularizada
- não terem salários em atraso
- não resultarem de cisão efetuada nos últimos 2 anos anteriores

Outras condições para as empresas usufruírem dos benefícios (DL 55/2008, de 26 de Março)

- encontrarem-se legalmente constituídas e cumprirem as condições legais necessárias ao exercício da sua atividade
- encontrarem-se em situação regularizada perante a administração fiscal, a segurança social e o respetivo município
- disporem de contabilidade organizada, de acordo com o POC (atual SNC)
- manter na empresa, devidamente organizados, os documentos comprovativos (dossier fiscal)

Critérios para delimitação das áreas beneficiárias

- baixa densidade populacional
- índice de compensação ou carência fiscal
- desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais

Atividade principal situada nas zonas beneficiárias

- os sujeitos tenham a sua sede ou direção efetiva nessas áreas
- e nelas se concentre mais de 75% da respetiva massa salarial

Áreas territoriais beneficiárias

- aquelas que são identificadas na Portaria 1467-A/2001, de 31 de Dezembro (atual Portaria 1117/2009, de 30 de Setembro – áreas territoriais beneficiárias dos incentivos às regiões com problemas de interioridade)

As áreas identificadas, com base nos indicadores definidos, construídos com os dados estatísticos do Instituto Nacional de Estatística

**Dão-Lafões:** Aguiar da Beira, Carregal do Sal, Castro Daire, Mangualde, Mortágua, Nelas, Oliveira de Frades, Penalva do Castelo, Santa Comba Dão, São Pedro do Sul, Sátão, Tondela, Vila Nova de Paiva, Viseu, Vouzela

**Douro:** Alijó, Armamar, Carrazeda de Ansiães, Freixo de Espada à Cinta, Lamego, Mesão Frio, Moimenta da Beira, Penedono, Peso da Régua, Sabrosa, Santa Marta de Panaguião, São João da Pesqueira, Sernancelhe, Tabuaço, Tarouca, Torre de Moncorvo, Vila Flor, Vila Nova de Foz Côa, Vila Real

O incumprimento ou a prestação de informações falsas (DL 55/2008, de 26 de Março)

- implica a perda dos incentivos usufruídos, ficando as entidades beneficiárias obrigadas, no prazo de 30 dias a contar da respetiva notificação
- ao pagamento do imposto correspondente, acrescido de juros compensatórios calculados à taxa legal em vigor acrescida de 3 pontos percentuais

No caso das depreciações

- a entidade beneficiária deve, na declaração de rendimentos relativa ao período em que este ocorra, adicionar o IRC que deixou de ser liquidado, acrescido dos correspondentes juros compensatórios

Disposições comunitárias (DL 55/2008, de 26 de Março)

- necessário assegurar, ao longo do período de implementação, o integral respeito pela decisão da Comissão Europeia relativamente aos incentivos em causa
  - nomeadamente no que se refere à aplicação às diferentes atividades económicas
- serão objeto de portaria conjunta dos membros do governo da área das Finanças e do Trabalho e Solidariedade Social
  - são aplicáveis as regras estabelecidas pela Portaria 170/2002, de 28 de Fevereiro, até à aprovação da portaria

Respeito pela decisão da Comissão Europeia (DL 55/2008, de 26 de Março, remete para a Portaria 170/2002, de 28 de Fevereiro)

Podem beneficiar dos incentivos todas as atividades económicas

- exceto
  - Agricultura e pesca (identificadas nas secções A e B da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas - CAE)
  - Indústria carbonífera (grupos 101, 102, 103 e 231 da CAE, quanto às depreciações e criação de postos de trabalho)
  - Transporte (divisões 60, 61 e 62 da CAE, relativamente à redução da taxa ...)

**Limites estabelecidos pela Comissão Europeia** (Regulamento (CE) 1998/2006, de 15 de Dezembro)

**Limite: Regra Minimis (Q.09 do Anexo D da Mod. 22)**

- Redução da taxa de IRC + Subsídios  $\leq$  200.000 € (período de 3 anos)
- Regulamento (CE) estabelece para as empresas de transporte o limite de 100.000 €

**Limite: Taxas Máximas de Auxílios Regionais (Q.10 do Anexo D da Mod. 22)**

- Majorações nas depreciações e criação postos de trabalho
- Dão-Lafões: Empresas  $\leq$  36,5% (até 31-12-2010) (Lei 10/2009, de 10 de Março)

Pequena e Média Empresa (PME)

- menos de 250 trabalhadores, e
- (volume de negócios anual  $\leq 50.000.000$  €) ou (balanço total anual  $\leq 43.000.000$  €)

Recomendação 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 6 de Maio

Anexo ao DL 372/2007, de 6 de Novembro (IAPMEI - certificação de PME)

Micro empresa:

- menos de 10 trabalhadores e VN ou balanço inferior a 2.000.000 €

### Exemplo

Em 2011 (último ano de aplicação), a empresa INTERIOR, Lda, com sede em Viseu, onde exerce a sua atividade, tem rendimentos de 800.000 €

Os gastos da empresa totalizaram 660.000 €, onde estão incluídos:

- Depreciações do Período: 10.000 € (relativas a despesas de investimento no montante de 100.000 €)
- Encargos Sociais Obrigatórios: 20.000 € (relativos à criação líquida de postos de trabalho, sem termo)

Não existindo quaisquer outras correções fiscais, determine o IRC referente ao período de 2011, e a poupança de IRC no caso de não existirem estes incentivos à interioridade

| Período de 2011                 |            | Interioridade  |                  | Sem interioridade |
|---------------------------------|------------|----------------|------------------|-------------------|
| Rendimentos                     |            | 800.000        |                  | 800.000           |
| Gastos                          |            | 660.000        |                  | 660.000           |
| <b>Resultado Contabilístico</b> |            | <b>140.000</b> |                  | <b>140.000</b>    |
| Quadro 07 (Majorações):         |            |                |                  |                   |
| Depreciações Período (30%)      |            | -3.000         |                  |                   |
| Encargos Sociais (50%)          |            | -10.000        |                  |                   |
| <b>Lucro Tributável / M.C.</b>  |            | <b>127.000</b> |                  | <b>140.000</b>    |
| <b>Coleta</b>                   | <b>15%</b> | <b>19.050</b>  | <b>12,5%/25%</b> | <b>33.437,50</b>  |
| <b>IRC calculado</b>            |            | <b>19.050</b>  |                  | <b>33.437,50</b>  |

Poupança:  $33.437,50 - 19.050 = 14.387,50$  €

### Exemplo

Em 2011, a empresa ABC Interior, Lda, com sede em Viseu, onde exerce a sua atividade, teve um volume de negócios de 2.500.000 € e uma matéria coletável de 200.000 €

Foram-lhe atribuídos subsídios no valor de 60.000 €, para financiamento do ativo fixo tangível

Com a criação líquida de postos de trabalho

- valor de remunerações isentas da Segurança Social: 70.000 €: valor não pago:  $70.000 \times 23,75\% = 19.000$  €
- valor de remunerações sujeita à Segurança Social: 30.000 €
  - valor isento 2/3 da Segurança Social:  $20.000 \times 23,75\% = 4.750$  €; valor pago à Segurança Social:  $10.000 \times 23,75\% = 2.375$  €

IMT não pago na aquisição de terreno: 10.000 €

**Investimento em ativo fixo (Aquisição apenas em 2011):**

| Interioridade | Investimento                 | Taxa Depreciação | Ano 2010          |                  |
|---------------|------------------------------|------------------|-------------------|------------------|
|               | Limite: 500.000 €            |                  | Valor             | Depreciação      |
| <b>Não</b>    | Terreno                      | 0%               | 100.000           | 0                |
| <b>Sim</b>    | Equipamento básico           | 20%              | 300.000           | 60.000           |
| <b>Não</b>    | Viatura Ligeira Passageiros  | 25%              | 80.000            | 20.000           |
| <b>Sim</b>    | Viatura Ligeira Mercadorias  | 25%              | 35.000            | 8.750            |
| <b>Sim</b>    | Equipamento Administrativo   | 20%              | 40.000            | 8.000            |
| <b>Sim</b>    | Outros ativos fixos          | 25%              | 20.000            | 5.000            |
| <b>Sim</b>    | Patentes, licenças           | 33,33%           | 15.000            | 5.000            |
|               | <b>Total</b>                 |                  | <b>590.000</b>    | <b>106.750</b>   |
| <b>Sim</b>    | <b>Total – interioridade</b> | <b>+30%</b>      | <b>a) 410.000</b> | <b>b) 86.750</b> |

a) Excluindo o terreno e a viatura ligeira de passageiros: 590.000 - 100.000 - 80.000

b) Excluindo o terreno e a viatura ligeira de passageiros: 106.750 - 20.000

**Quadro 9 do Anexo D da Mod. 22**

| Q 9        | Declaração Modelo 22 – Anexo D – Regra Minimis (2011) |             |                  |
|------------|-------------------------------------------------------|-------------|------------------|
| 901        | Incentivos do ano – não fiscal                        | 2011        | 60.000,00        |
| 902        | Incentivo correspondente à redução de taxa            | 2011        | 18.437,50        |
| <b>905</b> | <b>Total dos incentivos do ano 2010</b>               | <b>2011</b> | <b>78.437,50</b> |

C.902  $(12.500 \times 12,5\% + 187.500 \times 25\%) - (200.000 \times 15\%) = 18.437,50 \text{ €}$  C.905 Limite: 200.000 €

**Quadro 10 do Anexo D da Mod. 22**

| Declaração Mod. 22 – Anexo D – Q.10                  |             | Taxas Máximas de Auxílios Regionais (2011) |                  |
|------------------------------------------------------|-------------|--------------------------------------------|------------------|
| Investimento elegível – corpóreo                     | 1001        |                                            | 395.000          |
| Investimento elegível – incorpóreo                   | 1002        |                                            | 15.000           |
| Investimento elegível – Total                        | 1003        |                                            | 410.000          |
| Redução encargos (Seg. Social)                       |             |                                            | 23.750           |
| Red. encargos S. Social $\times (1 - \text{Tx IRC})$ | 1004        |                                            | 20.187,50        |
| Majoração das Depreciações                           | 1005        |                                            | 26.025           |
| Valor do Auxílio das majorações de depreciações      | 1007        |                                            | 3.903,75         |
| Encargos com a Segurança Social                      |             |                                            | 2.375            |
| Majoração encargos (S. Social)                       | 1010        |                                            | 1.187,50         |
| IMT e Outros                                         | 1012        |                                            | 10.000           |
| <b>Total dos Auxílios</b>                            | <b>1013</b> |                                            | <b>35.278,75</b> |
| <b>Taxa de Auxílio (1013 / 1003)</b>                 | <b>1014</b> |                                            | <b>8,6%</b>      |
| <b>Taxa Máxima Legal Aplicável</b>                   | <b>1015</b> |                                            | <b>36,5%</b>     |
| <b>Excesso a Regularizar (C.363 Q10 M22)</b>         | <b>1016</b> |                                            | <b>0</b>         |

C.1004:  $23.750 \times (1 - 15\%) = 20.187,50 \text{ €}$  C.1005: Depreciações Período  $\times 30\% = 86.750 \times 30\% = 26.025 \text{ €}$

C.1007:  $26.025 \times 15\% = 3.903,75 \text{ €}$

C.1010:  $2.375 \times 50\% = 1.187,50 \text{ €}$

C.1013:  $20.187,50 + 3.903,75 + 1.187,50 + 10.000 = 35.278,75 \text{ €}$

C.1015: Portaria 1467-A/2001

## Incentivos fiscais à criação de emprego

### Encargos com a criação líquida de postos de trabalho (artº 19, EBF)

- jovens e desempregados de longa duração
- admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado

Considerados em **150%** do respetivo montante contabilizado como gasto do período (abate 50% ao Q.07 C.774)

Majoração em 50% dos encargos suportados com o mesmo colaborador

- a partir de 2011, passa a ser aplicável a mais do que uma entidade patronal, desde que entre elas não existam relações especiais

### Encargos

- montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a seu cargo

Montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho

- correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida por ano
- a majoração aplica-se durante um período de 5 anos a contar do início da vigência do contrato

**Limite (2011/2012): 6.790 €** (485 × 14)

### Jovens trabalhadores

- trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 35 anos, com exceção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação

### Desempregados de longa duração

- os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do DL 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses

### Criação líquida de postos de trabalho

- a diferença positiva
- num dado período económico
- entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhador, que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições

Incluem todas as importâncias que a entidade patronal suporte com os empregados abrangidos

- cujas despesas se enquadrem no disposto no artº 2, CIRS
- tenham a natureza de remuneração
- constituam um gasto para a empresa nos termos do artº 23, CIRC
- os respetivos encargos sociais que a entidade patronal esteja legalmente autorizada a suportar



Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal

O regime só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal

Este regime não é cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego, aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho

- em 2010 (somente), permitida a cumulação deste benefício com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas
- quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho, nomeadamente em sede de Segurança Social

### Exemplo

Entradas:

| Funcionário | Idade | Data de admissão | Contrato  |
|-------------|-------|------------------|-----------|
| António     | 32    | 01-01-2011       | A prazo   |
| Berta       | 30    | 01-06-2011       | Sem termo |
| Carlos      | 25    | 10-10-2011       | Sem termo |
| Daniela     | 24    | 13-10-2011       | Sem termo |

Saídas:

| Funcionário | Idade | Data de saída | Contrato  |
|-------------|-------|---------------|-----------|
| Eduarda     | 24    | 12-06-2011    | A prazo   |
| Francisco   | 30    | 31-12-2011    | Sem termo |
| Glória      | 27    | 10-10-2011    | Sem termo |

Criação líquida de postos de trabalho = 3 entradas – 2 saídas = 1

- dos 3 funcionários admitidos com idade não superior a 35 anos mediante contrato sem termo, a empresa pode escolher qualquer um, devendo entrar em linha de conta com o salário auferido por cada um deles, mas também com as expectativas de continuidade na empresa durante os 5 anos em que pode usufruir do benefício fiscal
- a majoração a que terá direito em 2011 será de 50% dos encargos suportados durante o ano com o trabalhador escolhido, com o limite máximo de 14 RMM

Período de 5 anos a contar do início da vigência do contrato

- de acordo com o artº 19, EBF, o benefício fiscal vigorará por um período de 5 anos a contar da vigência do contrato de trabalho, considerando-se, para o efeito, o ano de admissão + 4
- se se verificar a saída de algum trabalhador antes do fim do período de 5 anos, a empresa deverá apenas deixar de considerar a majoração de 50% correspondente a esse posto de trabalho, não existindo a obrigatoriedade de reposição dos benefícios já utilizados

### Aspetos declarativos

- majoração inscrita no C.401 Q.04 do Anexo D Mod. 22 e transportada para o C.774 Q.07 Mod. 22

### Dossier fiscal

- aconselhável o arquivo de cópias dos contratos de trabalho e dos mapas da Segurança Social demonstrativos da situação dos trabalhadores a que respeita o benefício, bem como a elaboração de um mapa demonstrativo do cálculo do benefício

### Exemplo

X, LDA apresenta em 2011, dois funcionários que reúnem as condições do artº 19, EBF, ambos com 1.000 € de encargos mensais para a empresa:

- Empregado A: admitido em 2009
- Empregado B: admitido em 2011

Cálculo do benefício (não cumulável com a interioridade em 2011)

Encargos anuais:  $1.000 \times 14 \times 50\% = 7.000$  €, com o limite de 6.790 €

- total do benefício:  $6.790 \times 2 = 13.580$  € (abate Q07 C.774)

O prazo de 5 anos, pode refletir-se em 6 períodos económicos, sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do período económico

### Exemplo

**H1:** Encargos anuais: 18.000 € → Encargo médio mensal: 1.500 €

Cálculo do benefício fiscal em 2011, com a criação do posto de trabalho

- Limite anual =  $18.000 \times 50\% = 9.000$  €
- Benefício máximo anual =  $485 \times 14 = 6.790$  €

Benefício: 6.790 € (abate C.774 Q.07 Mod. 22)

**H2:** Encargos anuais: 12.000 € → Encargo médio mensal: 1.000 €

Cálculo do benefício fiscal em 2011, com a criação do posto de trabalho:

- Limite Anual =  $12.000 \times 50\% = 6.000$  €
- Benefício máximo anual =  $485 \times 14 = 6.790$  €

Benefício = 6.000 € (abate C.774 Q.07 Mod. 22)

### Alterações pelo OE 2011

Em 2011, este benefício passa a poder ser concedido mais do que uma vez por trabalhador, desde que, admitido por entidades não relacionadas, nos termos do regime dos preços de transferência estabelecido no CIRC

Durante o ano de 2010, o benefício fiscal era cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho (nomeadamente, incentivos da Segurança Social e benefícios relativos à interioridade)

No período de 2011, volta a não ser cumulável

## **Remuneração convencional do capital social** (2008 a 2010) (2011 a 2013)

(artº 81, Lei 67-A/2007, de 31 de Dezembro)

Dedução, para determinação do lucro tributável do IRC, de uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social

- calculada mediante a aplicação da taxa de 3% ao montante das entradas realizadas, por entregas em dinheiro, pelos sócios, no âmbito da constituição de sociedade ou de aumento do capital social (Q.04 C.409 do Anexo D Mod. 22)
  - a sociedade beneficiária seja qualificada como pequena ou média empresa (anexo ao DL 372/2007, de 6 de Novembro)
  - os sócios que participem na subscrição sejam pessoas singulares, sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco
  - o lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos

$$\text{Dedução} = 3\% \times \text{Valor das Entradas}$$

A dedução ao Lucro Tributável (abate Q.07 C.774)

- aplica-se exclusivamente às entradas, que ocorram nos anos de 2008 a 2010 (2011 a 2013)
  - no âmbito de constituição de sociedades
  - ou de aumento do capital social
- efetuada no apuramento do lucro tributável
  - relativo ao período de tributação em que ocorram as entradas
  - e nos dois períodos seguintes

Benefício fiscal cumulável unicamente com os benefícios à interioridade

- desde que, globalmente, não ultrapassem 200.000 € por entidade beneficiária
- durante um período de três anos
- de acordo com as regras comunitárias aplicáveis aos auxílios de minimis, definidas no Regulamento (CE) 1998/2006, da Comissão, de 15 de Dezembro

No cálculo de verificação do excesso da minimis

- deve-se multiplicar a dedução efetuada no Q.07 da Mod. 22, por 25% (taxa genérica para o regime geral do IRC)
- somando o valor obtido com as restantes componentes do Q.09 do Anexo D Mod. 22 (benefícios relativos a redução de taxa do IRC)

**Pelo artº 136, do OE 2011**

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

## Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI 2009)

Lei 10/2009, de 10 de Março (Regulamento (CE) 800/2008, Comissão, de 6 de Agosto)

Aplicável aos S.P. de IRC, que exerçam a título principal, uma atividade

- em setores agrícola, florestal, agro-industrial, energético, turístico ...
- no âmbito das redes de banda larga de nova geração

Afetos à exploração da empresa

- investimento em ativo fixo tangível, em estado de novo, com as exceções habituais (terrenos, viaturas, equipamentos sociais...)
- investimentos em ativos intangíveis (patentes, licenças, marcas ...)

Investimento realizado no período

- adições verificadas no período, de bens do ativo fixo (incluindo investimentos em curso)

Dedução à coleta, até à concorrência de 25% da mesma (regimes elegíveis)

- **20%** do investimento relevante (relativamente ao investimento até 5.000.000 €)
- **10%** do investimento relevante (superior a 5.000.000 €)

Isenção do IMI, IMT e Imposto do Selo: (5 anos) relativamente a prédios que constituam investimento relevante

Limite:

- os limites máximos aplicáveis ao investimento com finalidade regional para o período de 2007/2013 (Anexo à Lei 10/2009)

Não cumuláveis com outras de igual natureza, relativamente ao mesmo investimento

Incumprimento: agravamento de juros compensatórios majorados de 5%

**Mantém-se em vigor durante o ano de 2011 e até 31 de Dezembro de 2012 (e 2013)**

### Exemplo

Em 2011, “Investe, Lda” apura uma coleta de 40.000 €

A Sociedade fez investimentos elegíveis para o RFAI no montante de 140.000 €

Apure o montante do Benefício Fiscal

| Descrição             | 2011    |
|-----------------------|---------|
| Coleta                | 40.000  |
| Dedução à coleta (BF) | -10.000 |

Dedução à coleta:

- Cálculo:  $20\% \times 140.000 = 28.000 \text{ €}$
- Limite:  $25\% \times 40.000 = 10.000 \text{ €}$

A parte do BF que não possa ser deduzido, é reportável “para a frente” até ao 4º período imediato

## Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento (SIFIDE II)

(SIFIDE - Lei 40/2005, de 3 de Agosto)

### Dedução à coleta do IRC (Q10: C.355)

Período de vigência do benefício: 5 anos (início em 2006) (o SIFIDE II vigora até 2015)

Podem beneficiar os sujeitos passivos de IRC

- residentes em território português que exerçam, a título principal ou não, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços
- não residentes com estabelecimento estável em Portugal

Dedução à coleta, e até à sua concorrência, do valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento

- na parte não comparticipada financeiramente pelo Estado a fundo perdido

Numa dupla percentagem

- taxa de base:
  - **32,5%** das despesas realizadas no período
- taxa incremental:
  - **50%** do acréscimo das despesas realizadas no período em relação à média aritmética simples dos dois períodos anteriores, até ao limite de 1.500.000 €, o qual poderá ser revisto por decreto-lei (70% se contratação de doutorados e limite 1.800.000 € - OE 2010)

A percentagem de 32,5% é majorada em 10% no caso de PME que não beneficiem da taxa incremental de 50% por não terem ainda completado 2 exercícios de atividade (OE 2011)

### Despesas elegíveis

- despesas relacionadas com atividades de investigação e desenvolvimento

Despesas de investigação

- as realizadas com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos

Despesas de desenvolvimento

- as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico

### SIFIDE II - Sistema de incentivos fiscais em I&D II (artº 133, OE/2011)

Aprovado o Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE) II, para os períodos de tributação compreendidos entre 2011 e 2015, em moldes idênticos ao SIFIDE I (criado pela Lei 40/2005, de 3 de Agosto)

**SIFIDE II (2011)**

- Eliminação da limitação a 55% das despesas de funcionamento com o pessoal diretamente envolvido em tarefas de I&D
- Elegibilidade da despesa relacionada com a execução de Projetos de I&D necessários ao cumprimento de obrigações contratuais públicas
- Uma regra específica aplicável às PME, prevendo-se que, quando estes sujeitos passivos de IRC não tenham ainda completado 2 períodos, não podendo beneficiar da taxa incremental de 50% prevista no âmbito da dedução, aplicar-se-á uma majoração de 10% à taxa base de 32,5%
- Introdução de uma norma específica, aplicável aos sujeitos passivos que se reorganizem através de atos de concentração, tais como fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais, prevendo-se, nestes casos, a transmissão deste benefício fiscal
- Introdução de uma obrigação de comunicação à AT, por via eletrónica, da identificação dos beneficiários e, bem assim, do montante das despesas consideradas elegíveis reportadas ao ano anterior ao da comunicação, a cumprir pela entidade responsável do Ministério da Ciência, Tecnologia e do Ensino Superior até ao fim do mês de Fevereiro de cada ano

**Em 2012:**

- Despesas elegíveis sujeitas a limite máximo de 55% das despesas com o pessoal diretamente envolvido em tarefas de I&D, contabilizadas como remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício
- Além dos encargos com custos com registo e manutenção de patentes, também despesas com aquisição de patentes que sejam predominantemente destinadas à realização de atividades de I&D e as despesas com auditorias à I&D apenas serão aplicáveis às micro, pequenas e médias empresas
- No que respeita a empresas que não sejam micro, pequenas e médias empresas, as despesas respeitantes a funcionamento referidas, só são dedutíveis em 90% do seu montante
- Despesas com execução de projetos de I&D necessários ao cumprimento de obrigações contratuais públicas apenas serão elegíveis se previamente comunicadas ao Ministro da Economia e Emprego
- Excluídos das deduções previstas no SIFIDE os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que não exerçam, a título principal, atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços
- Entidades interessadas em recorrer a este sistema de incentivos fiscais devem submeter as candidaturas até ao final do mês de Julho do ano seguinte ao do exercício, não sendo aceites candidaturas referentes a anos anteriores a esse período de tributação
- Passará a caber ao Ministério da Economia e Emprego, através de entidade por si nomeada, comunicar por via eletrónica à AT, até ao fim do mês de Fevereiro de cada ano, a identificação dos beneficiários e do montante das despesas consideradas elegíveis reportadas ao ano anterior ao da comunicação

**Obrigações contabilísticas**

- a contabilidade dos sujeitos passivos de IRC beneficiários
- dará expressão ao imposto que deixe de ser pago em resultado da dedução
- mediante menção do valor correspondente no anexo ao balanço e à demonstração de resultados relativa ao período em que se efetua a dedução

### Obrigações acessórias

A dedução deve ser justificada por declaração comprovativa

- requerimento pelas entidades interessadas, ou de prova da apresentação do pedido de emissão dessa declaração
- que atividades exercidas ou a exercer correspondem a ações de I & D, dos montantes envolvidos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois períodos anteriores e de outros elementos considerados pertinentes
- emitida por entidade nomeada por despacho do Ministro da Economia e Emprego (2012)
- a integrar no processo de documentação fiscal do sujeito passivo (artº 121, CIRC)

### Exemplo

SIFIDE (Lei 40/2005, de 3 de Agosto)

A empresa "X, SA", registou durante os períodos de 2007 a 2011 as seguintes despesas classificadas de investigação e desenvolvimento

| Descrição                               | 2007          | 2008          | 2009          | 2010           | 2011           |
|-----------------------------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|----------------|
| Equipamento Básico                      | 9.000         | 10.000        | 12.000        | 16.000         | 19.500         |
| Ferramentas e utensílios                | 2.000         | 2.500         | 3.500         | 4.500          | 6.000          |
| Total do ativo fixo                     | 11.000        | 12.500        | 15.500        | 20.500         | 25.500         |
| <b>Aumento do ativo fixo no período</b> | <b>11.000</b> | <b>1.500</b>  | <b>3.000</b>  | <b>5.000</b>   | <b>5.000</b>   |
| Remunerações do pessoal                 | 14.000        | 21.000        | 27.000        | 30.000         | 35.000         |
| Trabalhos especializados                | 30.000        | 47.500        | 60.000        | 75.000         | 80.000         |
| <b>Total dos gastos do período</b>      | <b>44.000</b> | <b>68.500</b> | <b>87.000</b> | <b>105.000</b> | <b>115.000</b> |
| <b>Total</b>                            | <b>55.000</b> | <b>70.000</b> | <b>90.000</b> | <b>110.000</b> | <b>120.000</b> |
| Coleta de IRC                           | 7.000         | 10.000        | 20.000        | 30.000         | 70.000         |

Calcule os benefícios fiscais nos anos 2010 e 2011

| Descrição                                                     |            | 2009           | 2010           |
|---------------------------------------------------------------|------------|----------------|----------------|
| <b>Despesas com I &amp; D</b>                                 | 1          | <b>110.000</b> | <b>120.000</b> |
| $50\% \times [I\&D_n - \text{Média}(I\&D_{n-1}; I\&D_{n-2})]$ | 2          | (1) 15.000     | 10.000         |
| $32,5\% \times I\&D_n$                                        | 3          | (2) 35.750     | 39.000         |
| <b>Dedução do ano</b>                                         | 4=2+3      | <b>50.750</b>  | <b>49.000</b>  |
| Reporte de anos anteriores                                    | 5          |                | 20.750         |
| <b>Total dedução</b>                                          | 6=4+5      | <b>50.750</b>  | <b>69.750</b>  |
| Coleta                                                        | 7          | 30.000         | 70.000         |
| Coleta de IRC – Dedução                                       | 8=7-6 se + | 0              | 250            |
| Valor acumulado a reportar                                    | 5          | -20.750        | 0              |
| <b>Valor benefício fiscal (Q.10 Mod. 22)</b>                  | 6 ou 7     | <b>30.000</b>  | <b>69.750</b>  |

$$(1) \quad 50\% \times (110.000 - \frac{70.000 + 90.000}{2})$$

$$(2) \quad 32,5\% \times 110.000$$

### Exemplo

Em 2011, “Investiga, SA” apura uma coleta de IRC de 48.000 €

Apresenta as seguintes despesas com investigação e desenvolvimento:

- 2009: 30.000 €
- 2010: 50.000 €

| Descrição                          | 2011          |
|------------------------------------|---------------|
| Aumento de despesas com ativo fixo | 10.000        |
| Remunerações do pessoal            | 20.000        |
| Remunerações do pessoal doutorado  | 25.000        |
| Trabalhos especializados           | 5.000         |
| Total das despesas I&D do período  | 60.000        |
| <b>Coleta</b>                      | <b>48.000</b> |

Dedução à coleta (cálculos):

- $32,5\% \times 60.000 = 19.500 \text{ €}$
  - 14.000 €, pois a diferença de 4.000 <  $20\% \times 25.000$
- $$\left\{ \begin{array}{l} 50\% \times (60.000 - \frac{30.000 + 50.000}{2}) = 10.000 \\ 70\% \times (60.000 - \frac{30.000 + 50.000}{2}) = 14.000 \end{array} \right.$$

Dedução à coleta:

- $19.500 + 14.000 = 33.500 \text{ €}$

A parte do BF que não possa ser deduzido, é reportável “para a frente” até ao 6º período imediato

### Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo

Pode ser concedido (artº 41, EBF)

- um crédito entre 10% e 20% da coleta de IRC
- e concedidas isenções ou reduções de IMT, IMI e Imposto do Selo
- aos projetos de investimento (de valor igual ou superior a 5.000.000 €)
- realizados até 31 de Dezembro de 2020
- desde que relevantes para o desenvolvimento dos sectores considerados de interesse estratégico para a economia nacional e para a redução das assimetrias regionais, que induzam a criação de postos de trabalho e que contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional

Os projetos de investimento de empresas portuguesas no estrangeiro, de montante igual ou superior a 250.000 € e que demonstrem interesse estratégico para a internacionalização da economia portuguesa podem beneficiar:

- um crédito de IRC entre 10% e 20%, limitado a 25% da coleta, não podendo exceder, por exercício, 1.000.000 €
- eliminação da dupla tributação económica, nos termos e condições estabelecidos no artº 51, CIRC, durante o período contratual, quando o investimento seja efetuado sob a forma de constituição ou aquisição de sociedades estrangeiras



## Benefícios relativos ao mecenato (donativos) (artº 61 a 66, EBF)

### Noção de donativo

- entregas em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas
- cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional

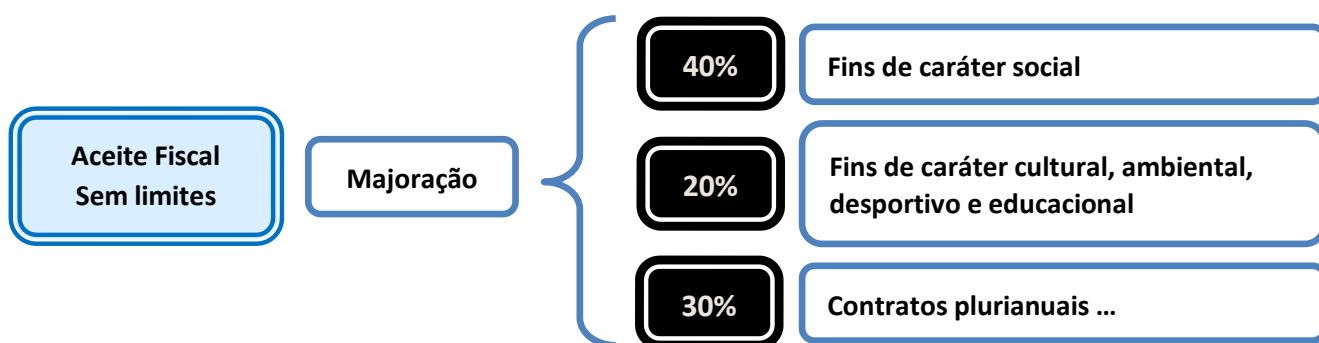
### Donativos ao Estado e outras entidades (artº 62, nº 1, EBF)

Gastos do período, na totalidade

Os donativos concedidos às seguintes entidades

- Estado, Regiões Autónomas e 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
- Fundações de iniciativa privada que prossigam fins de natureza social ou cultural

### Gastos majorados (artº 62, nº 2, EBF)



### Exemplo

#### Donativos ao Estado e outras entidades

A empresa X, LDA fez um donativo para fins educacionais a uma Escola pública no montante de 1.000 €, tendo efetuado o seguinte registo contabilístico:

- D/ 6882 1.000
- C/ 12 1.000

O gasto é aceite, sendo majorado em 120%

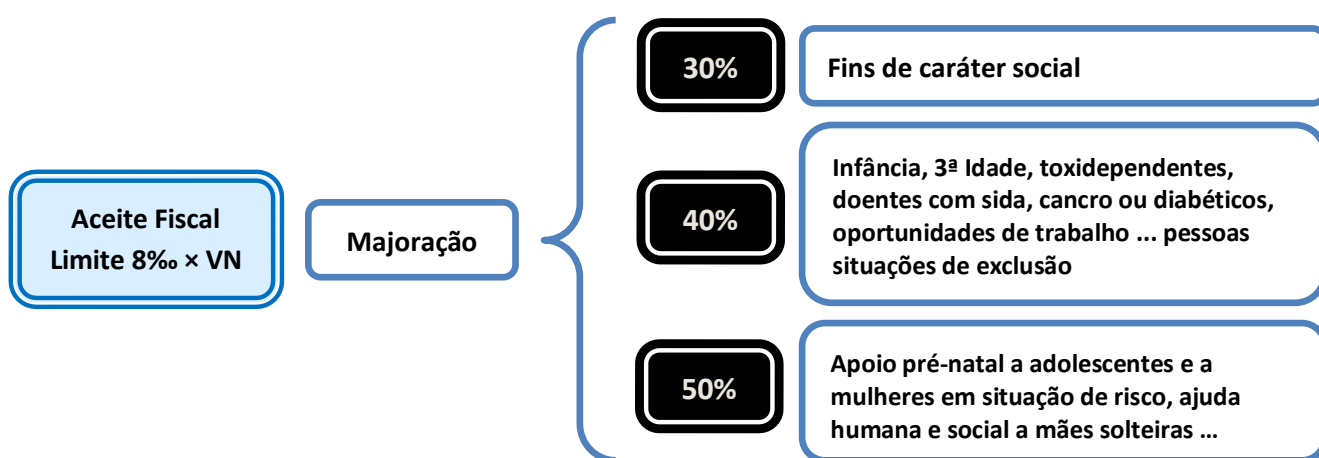
Abate Q07: 200 €

**Donativos para fins sociais** (entidades privadas) (artº 62, nº 3, EBF)

Gastos do período, até ao limite de 8‰ do volume de negócios

Os donativos concedidos às seguintes entidades (entre outras)

- Instituições particulares de solidariedade social e pessoas coletivas equiparadas
- Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa (fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social)
- Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL) (destinados ao desenvolvimento de atividades de natureza social do âmbito daquelas entidades)

**Gastos majorados** (artº 62, nº 4 e 5, EBF)

**Exemplo**
**Donativos para fins sociais (entidades privadas)**

Donativo para fins sociais (3 hipóteses)

A empresa D, SA, teve em N, 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 (8 ‰ × 150.000)            | 1.200  | 1.200  | 1.200  |
| 3 = 1 - 2 (se > 0) | Excesso (acresce Q07)             | 0      | 0      | 200    |
| 4 = (1 ou 2) × 30% | Majoração do donativo (abate Q07) | 300    | 360    | 360    |
| 5 = 1 - 3 + 4      | Gasto fiscal efetivo              | 1.300  | 1.560  | 1.560  |

Certas entidades privadas beneficiárias têm de obter o reconhecimento por despacho do Ministro das Finanças e da tutela ou serem reconhecidas como de utilidade pública (artº 62, nº 9 e 10, EBF)

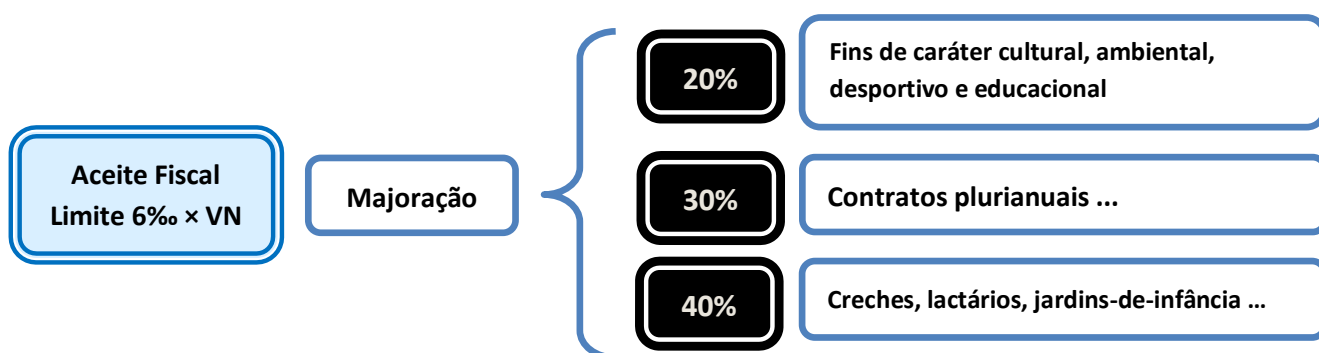
## Donativos culturais, ambientais, desportivos e educacionais

Gastos do período, até ao limite de 6‰ do volume de negócios

Donativos concedidos às entidades (entre outras) (artº 62, nº 6, EBF)

- Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam atividades de investigação ... outras entidades sem fins lucrativos que desenvolvam ações no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais ...
- Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais
- Organizações não governamentais de ambiente (ONGA)
- Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal

**Gastos majorados** (artº 62, nº 7, EBF)



Certas entidades privadas beneficiárias têm de obter o reconhecimento por despacho do Ministro das Finanças e da tutela ou serem reconhecidas como de utilidade pública (artº 62, nº 9 e 10, EBF)

Alargamento em 2012 das entidades relativamente às quais os donativos atribuídos são considerados custos ou perdas do período, até ao limite de 6‰ do volume de vendas ou dos serviços prestados a Institutos, Fundações e Associações que prossigam atividades de investigação de natureza científica e mediatecas

**Donativos a organismos associativos** (artº 62, nº 8, EBF)

Gastos do período, até ao limite de 1‰ do volume de negócios

- as importâncias atribuídas pelos associados aos respetivos organismos associativos a que pertençam, com vista à satisfação dos seus fins estatutários
- não há majoração

**Limite da dedução** (artº 62, nº 12, EBF)

Somatório das deduções do artº 62, nº 3 a 8, EBF e artº 64, EBF (donativos em IVA)

Gastos do período, até ao limite de 8‰ do volume de negócios

Em 2010, pelo artº 110, OE 2010, os limites do artº 62, nº 3 e 12, EBF, passam para 12‰:

- desde que os donativos sejam direcionados para iniciativas de luta contra a pobreza
- e a destinatária dos donativos previamente reconhecida por Despacho do Ministro das Finanças

Norma contemplada pelo artº 122, OE/2011, para o ano de 2011 (2012, não)

**Exemplo**

Donativo para fins sociais na luta contra a pobreza (artº 62, nº 3 e nº 4, c), EBF) (3 hipóteses)

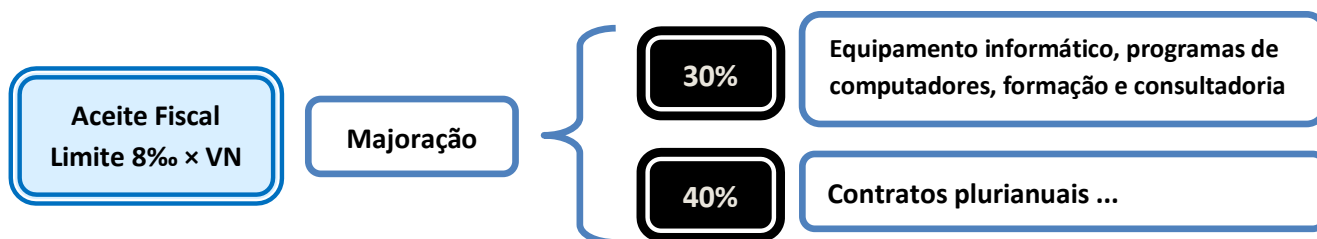
A empresa A..., Lda, teve em 2011, um Volume de Negócios de 300.000 €

|                    | Descrição                         | Caso 1 | Caso 2 | Caso 3 |
|--------------------|-----------------------------------|--------|--------|--------|
| 1                  | Valor do donativo                 | 3.000  | 3.600  | 4.000  |
| 2                  | Limite (12‰ × 300.000)            | 3.600  | 3.600  | 3.600  |
| 3 = 1 - 2 (se > 0) | Excesso (acresce Q07)             | 0      | 0      | 400    |
| 4 = (1 ou 2) × 40% | Majoração do donativo (abate Q07) | 1.200  | 1.440  | 1.440  |
| 5 = 1 - 3 + 4      | Gasto fiscal efetivo              | 4.200  | 5.040  | 5.040  |

**Mecenato para a sociedade de informação (artº 65, EBF)**

Gastos do período, até ao limite de 8‰ do volume de negócios

- ao Estado, instituições de solidariedade social ...
- conjuntamente com donativos sociais e culturais ... a entidades privadas


**Donativos em espécie (artº 62, nº 11, EBF)**

O valor a considerar para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável

- é o valor fiscal que os bens tiverem no período em que forem doados
- deduzido, quando for caso disso, das depreciações ou imparidades efetivamente praticadas e aceites como gasto fiscal ao abrigo da legislação aplicável

**Obrigações acessórias das entidades beneficiárias (artº 66, EBF)**

As entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas

- emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos ...
- possuir registo atualizado das entidades mecenas ...
- entregar à AT, até final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial (Mod. 25), referente aos donativos recebidos no ano anterior

Donativos em dinheiro > 200 € devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas (transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto)

**Quotizações a favor de associações empresariais** (artº 44, CIRC)

Gastos do período, até ao limite de 2‰ do volume de negócios

Majoração de **150%**

O que se pretende não é limitar o montante das quotizações pagas a associações empresarias, uma vez que se tratam de gastos indispensáveis para a realização dos rendimentos

- mas, limitar o acréscimo de gastos fiscais resultante da majoração de 50%, quando os gastos, por si sós, ou acrescidos da majoração, ultrapassem o limite de 2‰ do volume de negócios

**Regras:**

1. Quando as quotizações pagas forem superiores ao limite de 2‰ do volume de negócios, não haverá lugar a qualquer majoração e, conseqüentemente, a qualquer correção
2. Quando as quotizações pagas forem inferiores ao limite de 2‰ do volume de negócios, duas situações podem ocorrer:
  - o montante das quotizações, acrescido da majoração, é inferior ao limite de 2‰
    - neste caso, deduz-se a majoração no C.774 do Q.07 e inclui-se esse valor no C.F156 do Q.04 do Anexo F da IES
  - o montante das quotizações, acrescido da majoração, excede o limite de 2‰
    - neste caso, deduz-se apenas, no C.774 do Q.07, a majoração até à concorrência do limite de 2‰, mencionando esse mesmo valor no C.F156 do Q.04 do Anexo F da IES

**Exemplo**

A empresa D, SA, teve em 2011, um Volume de Negócios de 750.000 €

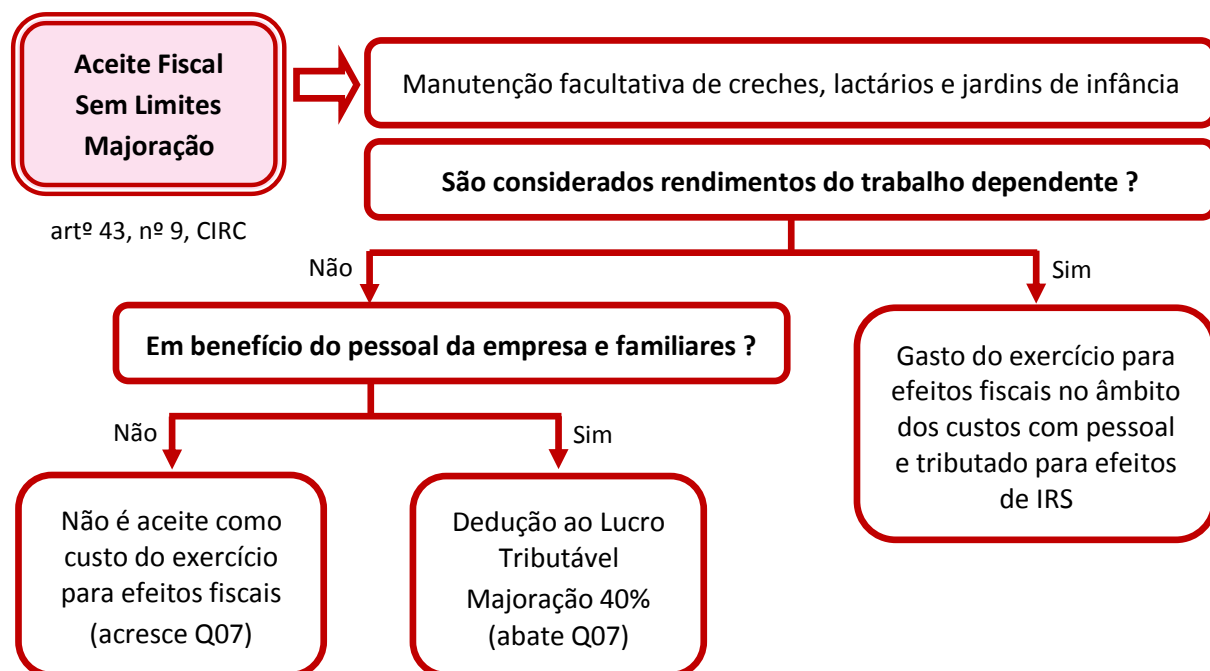
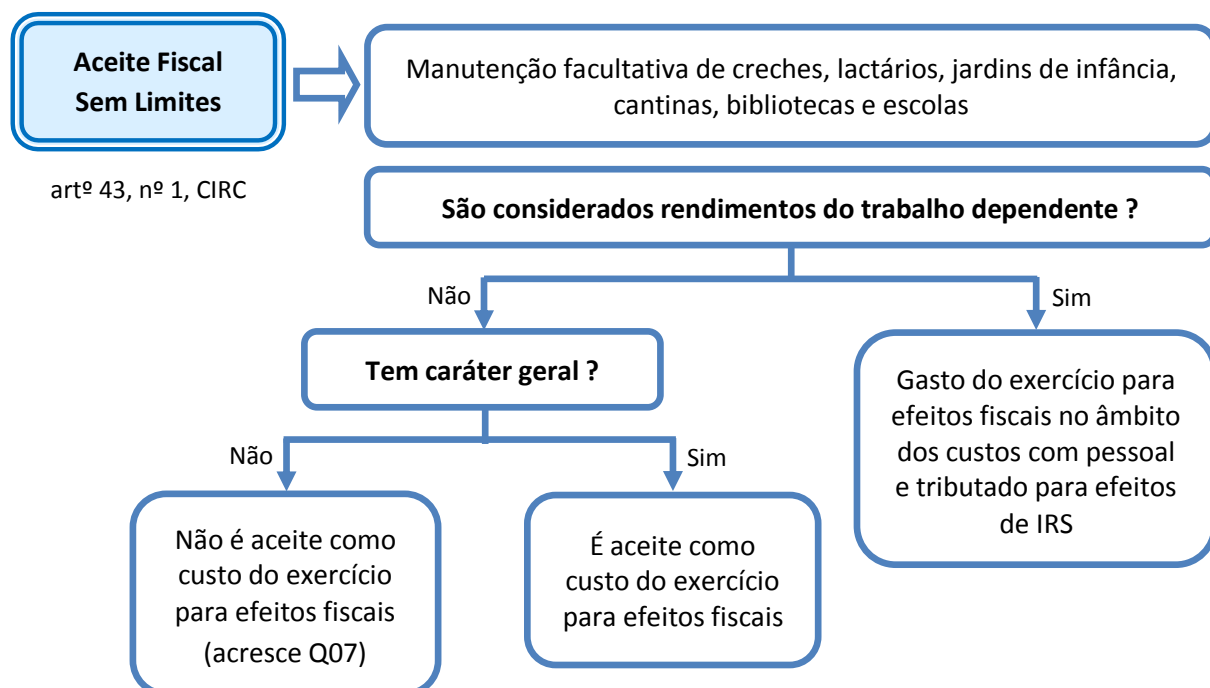
Limite = 2‰ x 750.000 = 1.500 €

|                                                                    | Descrição                          | Caso 1     | Caso 2       | Caso 3       | Caso 4       |
|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------|------------|--------------|--------------|--------------|
| (1)                                                                | Valor do quotização                | 500        | 1.000        | 1.500        | 2.000        |
| (2)                                                                | Limite (2‰ x 750.000)              | 1.500      | 1.500        | 1.500        | 1.500        |
| (3) = (1) x 1,5, se (1) < (2)<br>(3) = 1.500 x 1,5, se (1) ≥ 1.500 | Majoração da quotização            | 750        | 1.500        | 2.250        | 2.250        |
| (4) = (1) x 50%, se (1) < (2)<br>(4) = 1.500 x 50%, se (1) ≥ 1.500 | <b>Abate Q07 (C.774)</b> (1) x 50% | <b>250</b> | <b>500</b>   | <b>750</b>   | <b>750</b>   |
| (5)                                                                | <b>Gasto Fiscal Efetivo</b>        | <b>750</b> | <b>1.500</b> | <b>2.250</b> | <b>2.750</b> |

## Realizações de Utilidade Social (artº 43, CIRC)

Gastos (artº 23, CIRC)

- Indispensáveis para a realização dos proveitos
- Manutenção da fonte produtora (encargos administrativos, a favor dos trabalhadores)
  - generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa
  - estabelecidos segundo critério objetivo e idêntico para todos os trabalhadores
  - gestão das importâncias despendidas não pertençam à própria empresa
  - não considerados rendimentos do trabalho dependente



### Exemplo

#### Realizações de Utilidade Social

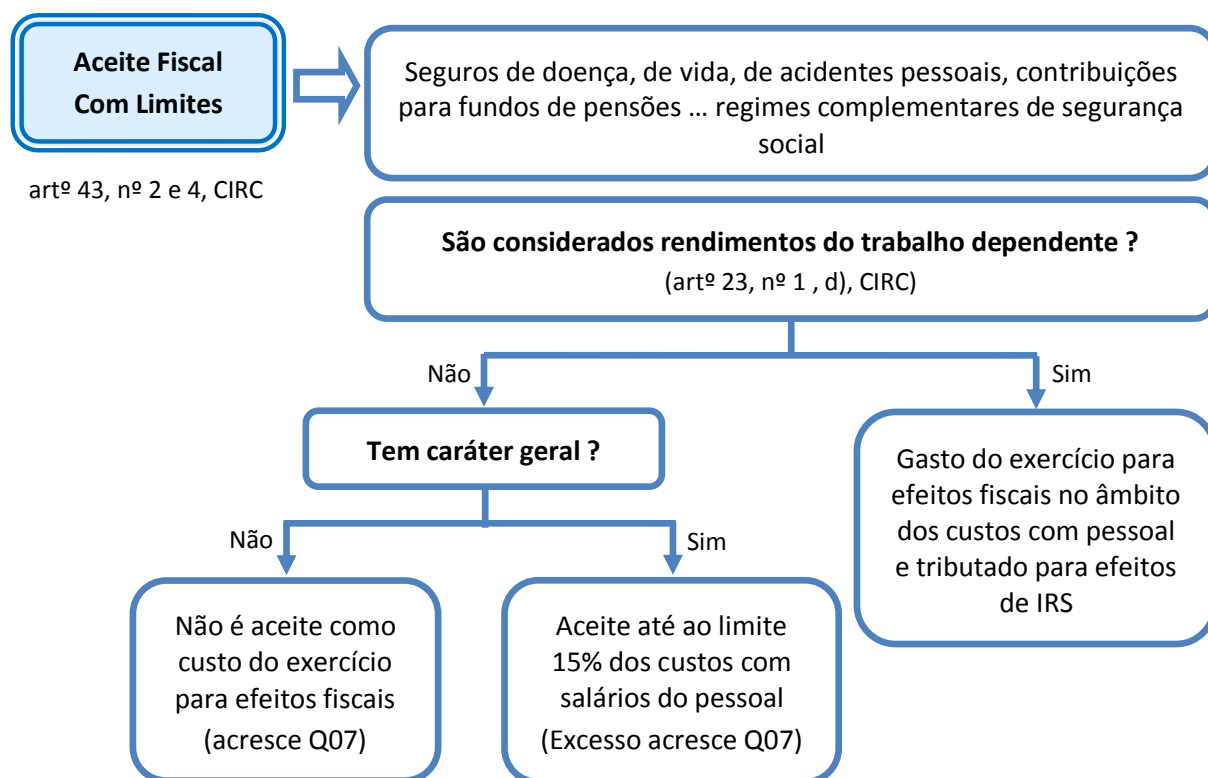
Uma empresa, apresenta gastos com a sua biblioteca no período de 5.000 €

Nos termos do artº 43, nº 1, CIRC, considerando que qualquer trabalhador tem acesso à referida biblioteca

- são considerados gastos fiscais os encargos com a manutenção da biblioteca

A empresa tem igualmente gastos de 10.000 € com a creche, podendo ser utilizada por qualquer trabalhador com filhos e gratuitamente

- são considerados gastos fiscais esses encargos
- sendo majorados de 40% ( $10.000 \times 40\% = 4.000 \text{ €}$ )
  - abate ao Q07: 4.000 €



### Exemplo

Uma empresa, apresenta no período, uma dotação de 5.000 € para o fundo de pensões dos seus colaboradores

Celebrou um contrato de seguro de doença a favor da generalidade dos seus trabalhadores, no montante de 4.000 €

A empresa registou gastos com pessoal no montante de 25.000 €

Os trabalhadores têm direito a pensões da segurança social

Gastos aceites pelo artº 43, nº 2, CIRC ?

Nos termos do artº 43, nº 2, CIRC

- só são considerados gastos fiscais os encargos com contribuições para o fundo de pensões e seguros de doença:
  - até 3.750 € (25.000 × 15%)
  - pelo que o excesso de 5.250 € [5.000 + 4.000) – 3.750], deverá ser acrescido ao Lucro Tributável no Q07, da Modelo 22

E se estes fundos de pensões e seguros de doença fossem apenas em benefício do sócio-gerente ?

- não seria gasto fiscal: acresce ao Q07 C.723, 9.000 €

**Q07**

Acresce

Realizações de utilidade social não dedutíveis [artº 43]

**723**

### Incentivos ao setor dos transportes (artº 70, EBF)

Medidas renovadas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias (2010 e 2011)

Esta norma criava medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias, já em vigor em 2009, e que consistem:

Isenção de IRC

- à diferença positiva entre as mais e menos-valias resultantes da renovação da frota de veículos afetos ao transporte público de passageiros ou de mercadorias e de transporte de táxi (detenção durante 5 anos)

Majoração de 20%, para determinação do lucro tributável

- despesas com combustíveis, incorridas em território português, para abastecimento de determinados veículos utilizados no setor

### Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos PALOP's e em Timor Leste (artº 42, EBF)

Não são tributados os lucros distribuídos a entidades residentes em Portugal por entidades residentes nos PALOP e em Timor Leste, desde que:

- a entidade em Portugal esteja sujeita e não isenta de IRC
- a entidade no PALOP ou em Timor Leste esteja sujeita e não isenta a um imposto análogo ao IRC
- a entidade em Portugal detenha uma participação direta no capital da subsidiária não inferior a 25% durante pelo menos 2 anos
- os lucros distribuídos tenham sido tributados em, pelo menos, 10%, e não provenham de determinado tipo de rendimentos expressamente mencionados na lei



### **Limitação de Benefícios Fiscais** (artº 92, CIRC)

Entidades que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as não residentes com estabelecimento estável em Portugal

IRC liquidado nos termos do artº 90, nº 1, CIRC, líquido das deduções

- dupla tributação internacional
- benefícios fiscais

Não pode ser inferior a **90%** (2011 e 2012) (75% em 2010 e anteriormente de 60%) do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, ou dos regimes previstos artº 43, nº 13, ou do artº 75, CIRC

- realizações de utilidade social, relativas a contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma (artº 43, nº 13, CIRC)
- os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, a requerimento à AT (artº 75, CIRC)

Em 2011 e 2012, não se consideram benefícios fiscais (para este efeito)

- Os que revistam carácter contratual
- O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II)
- Benefícios fiscais às zonas francas (artº 33 e seguintes, EBF) e os que operem por redução de taxa (artº 43, EBF – interioridade)
- Criação de empregos para jovens e desempregados de longa duração (artº 19, EBF)
- Benefícios concedidos a Sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), sociedades de capital de risco (SCR) e investidores de capital de risco (ICR) (artº 32, EBF e artº 32-A, EBF)
- Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos PALOP e na República Democrática de Timor-Leste (artº 42, EBF)

### **Exemplo**

#### **Limitação de Benefícios Fiscais (2011)**

Liquidação de IRC com benefícios

- Lucro Tributável / Matéria Coletável = 36.250 €
- Coleta =  $(12.500 \times 12,5\%) + (23.750 \times 25\%) = 7.500 \text{ €}$
- RFAI = 1.500 €
- IRC Liquidado = 6.000 €  $(7.500 - 1.500)$

Benefícios fiscais por dedução ao rendimento:

- Incentivo ao setor dos transportes: 6.000 €
- Mecenato: 5.000 €

Liquidação de IRC sem benefícios

- Lucro Tributável / Matéria Coletável sem benefícios:
  - $36.250 + 6.000 + 5.000 = 47.250 \text{ €}$
- IRC Liquidado sem benefício
  - Coleta:  $(12.500 \times 12,5\%) + (34.750 \times 25\%) = 10.250 \text{ €}$
  - IRC Liquidado =  $10.250 \text{ €}$       Limite:  $10.250 \times 90\% = 9.225 \text{ €}$
- IRC liquidado (6.000) < 90% x IRC sem benefício (9.225 €) (sem o RFAI)
- Correção Q10: 3.225 €

Não aplicação da limitação em caso de prejuízos fiscais

- nas situações em que não se apura imposto liquidado, esta limitação não terá aplicabilidade
- no caso de prejuízos fiscais, não há lugar à aplicação do artº 92, CIRC, sempre que o resultado da liquidação a efetuar sem a consideração dos benefícios, se traduza num prejuízo fiscal

### Exemplo

Um sujeito passivo de IRC, enquadrado no regime geral, apresenta, no período de 2011, uma matéria coletável nula e um prejuízo fiscal de 50.000 €

- tendo usufruído de dedução ao rendimento de 30.000 € de donativos

Apesar de não existir matéria coletável, haverá lugar à aplicação do artº 92, CIRC ?

Liquidação com benefícios

- Prejuízo fiscal = 50.000 €      IRC liquidado = 0 €

Liquidação “sem” benefícios

- Prejuízo fiscal = 20.000 €      IRC liquidado = 0 €

Consequência: não há lugar a qualquer correção imposta pelo artº 92, CIRC

### Exemplo

#### Limitação de Benefícios Fiscais

Um sujeito passivo de IRC, enquadrado no regime geral, apresenta, no período de 2011, uma matéria coletável nula e um prejuízo fiscal de 50.000 €

- tendo usufruído de uma dedução ao rendimento de 60.000 € de donativos

Apesar de não existir matéria coletável, haverá lugar à aplicação do artº 92, CIRC ?

Liquidação com benefícios

- Prejuízo fiscal = 50.000 €      Matéria coletável = 0 €      IRC liquidado: 0 €

Liquidação “sem” benefícios

- Matéria coletável = 10.000 €
  - IRC liquidado:  $10.000 \times 12,5\% = 1.250 \text{ €}$        $1.250 \times 90\% = 1.125 \text{ €}$

Consequência: acresce no C.371 do Q 10 da Mod. 22: **1.125 €** (1.125 – 0)

### Exemplo

SP de IRC, em 2011: LT e MC de 100.000 €, com dedução à coleta de 10.000 € (SIFIDE II), bem como dedução ao rendimento de 40.000 €, referente a majoração de donativo (artº 62, EBF)

Liquidação do IRC, com benefícios:

- Lucro Tributável / Matéria Coletável = 100.000 €
- Coleta =  $(12.500 \times 12,5\%) + (87.500 \times 25\%) = 23.437,50 \text{ €}$
- IRC Liquidado =  $23.437,50 - 10.000 = 13.437,50 \text{ €}$

Liquidação do IRC, sem benefícios

- Lucro Tributável / Matéria Coletável = 140.000 €
- Coleta =  $(12.500 \times 12,5\%) + (127.500 \times 25\%) = 33.437,50 \text{ €}$
- IRC Liquidado sem benefício:  $33.437,50 - 10.000 = 23.437,50 \text{ €}$
- Limite:  $23.437,50 \times 90\% = 21.093,75 \text{ €}$
- IRC liquidado (13.437,50) < 90% x IRC sem benefício (21.093,75 €)

Acréscimo de 7.656,25 € ( $21.093,75 - 13.437,50$ ) ao Q10 da Modelo 22

### Exemplo

Xis, Lda, apresenta a seguinte liquidação do IRC do período de 2011

|                                                           |        |               |
|-----------------------------------------------------------|--------|---------------|
| <b>Resultado antes de Impostos</b>                        |        | <b>43.650</b> |
| <b>Acréscimos e abates ao Q 07:</b>                       |        |               |
| Incentivo setor transportes                               | -6.000 |               |
| Mecenato                                                  | -5.400 |               |
| Imposto pago no Estrangeiro (DTI)                         | +2.000 |               |
| <b>Lucro tributável / Matéria coletável c/ benefícios</b> |        | <b>34.250</b> |
| <b>Coleta (Taxas: 12,5% e 25%)</b>                        |        | <b>7.000</b>  |
| Imposto pago no Estrangeiro (DTI)                         | -2.000 | -2.000        |
| <b>IRC Liquidado c/ benefícios</b>                        |        | <b>5.000</b>  |

Haverá lugar à aplicação do artº 92, CIRC ?

Liquidação do IRC sem benefícios para análise do artº 92, CIRC (Limitação de Benefícios Fiscais)

|                                                           |  |               |
|-----------------------------------------------------------|--|---------------|
| <b>Resultado antes de Impostos</b>                        |  | <b>43.650</b> |
| <b>Lucro tributável / Matéria coletável s/ benefícios</b> |  | <b>43.650</b> |
| <b>Coleta (Taxas: 12,5% e 25%)</b>                        |  | <b>9.350</b>  |
| <b>IRC Liquidado s/ benefícios</b>                        |  | <b>9.350</b>  |
| <b>Mínimo a liquidar (<math>90\% \times 9.350</math>)</b> |  | <b>8.415</b>  |

Acresce no C.371 do Q 10 da Mod. 22: **3.415 €** ( $8.415 - 5.000$ )

## **Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM) Zona Franca da Madeira (ZFM)**

Zona Franca da Madeira e Zona Franca da ilha de Santa Maria (artº 33, EBF)

- entidades instaladas nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria beneficiam de isenção de IRS ou de IRC, até 31 de Dezembro de 2011, em certas condições

Lucro tributável das operações realizadas no âmbito das Zonas Francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria (artº 34, EBF) (revogado em 2012)

Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 1.1.2003 (artº 35, EBF) (revogado em 2012)

- rendimentos das entidades licenciadas a partir de 1.1.2003 e até 31.12.2006:
  - anos de 2003 e 2004, à taxa de 1%
  - anos de 2005 e 2006, à taxa de 2%
  - anos de 2007 a 2011, à taxa de 3%

Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 1.1.2007 (artº 36, EBF)

- rendimentos das entidades licenciadas, a partir de 1.1.2007 e até 31.12.2013
  - anos de 2007 a 2009, à taxa de 3%
  - anos de 2010 a 2012, à taxa de 4%
  - anos de 2013 a 2020, à taxa de 5%
- estas taxas aplicam-se a plafonds de matéria coletável, dependendo da criação de emprego

As entidades licenciadas para operar no CINM até 31.12.2000 (regime de 1987) beneficiam de isenção de IRC até 31.12.2011 nas transações com entidades não residentes

As entidades licenciadas entre 2003 e 2006 (regime de 2003) são tributadas em IRC à taxa reduzida de 3% até 31.12.2011, nas transações com entidades não residentes

- esta taxa é aplicável a plafonds de matéria coletável, dependendo da criação de emprego

A partir de 1.1.2012, apenas irá subsistir o regime de 2007

- as entidades licenciadas pelos regimes de 1987 e 2003 podem optar pelo regime de 2007, ficando sujeitas aos plafonds definidos para este, dependente também da criação de emprego

Os sócios não residentes de entidades licenciadas no CINM beneficiam, em geral, de isenções de retenção na fonte sobre dividendos, juros, royalties e serviços

## **Empréstimos externos e rendas de locação de equipamentos importados** (artº 28, EBF)

O Ministro das Finanças pode, a requerimento e com base em parecer fundamentado da AT

- conceder isenção total ou parcial de IRS ou de IRC
- relativamente a juros de capitais provenientes do estrangeiro, representativos de empréstimos e rendas de locação de equipamentos importados
- de que sejam devedores o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as suas federações ou uniões, ou qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, incluindo os institutos públicos, e as empresas que prestem serviços públicos
- desde que os credores tenham o domicílio no estrangeiro, e não disponham em território português de estabelecimento estável ao qual o empréstimo seja imputado

## **Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) e Sociedades de Capital de Risco (SCR)**

As SGPS e as SCR não são tributadas em IRC pelos lucros que lhes sejam distribuídos, desde que detenham uma participação no capital da subsidiária não inferior a 10% e esta seja mantida durante pelo menos 1 ano

As mais-valias e menos-valias realizadas pela transmissão de partes de capital, detidas por, pelo menos, 1 ano, não são tributadas em IRC, exceto se:

- as partes de capital tiverem sido adquiridas a entidades relacionadas, ou a entidades residentes em paraíso fiscal, e tiverem sido detidas por período inferior a 3 anos
- a sociedade tenha resultado de transformação, há menos de 3 anos, de outra sociedade que não usufruísse deste benefício

Este regime também se aplica a sociedades residentes para efeitos fiscais em Portugal mas constituídas segundo o direito de outro Estado-Membro da União Europeia cujo objeto seja a gestão de participações sociais de outras entidades, desde que respeitem os requisitos estabelecidos na lei portuguesa para as SGPS

Os encargos financeiros por financiamentos contraídos para a aquisição das partes de capital que possam beneficiar da não tributação da eventual mais-valia não são dedutíveis em IRC

### **Regime fiscal das SGPS, SCR e ICR** (artº 32, EBF)

A partir de 2011, a eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos na esfera das SGPS, das SCR e dos ICR (revogação do artº 32, nº 1, EBF)

- passa a estar dependente do cumprimento do requisito respeitante à participação mínima de 10%, no capital social da sociedade que distribui lucros
- para além do período de detenção mínima da titularidade da participação por um ano

Até 2010, independentemente da percentagem de detenção (mesmo que inferior a 10%) e do facto dos lucros recebidos terem sido efetivamente tributados ou não, na sociedade distribuidora, estes estavam, na esfera da SGPS, totalmente “isentos”

A partir de 2011, se falhar algum dos requisitos, haverá tributação dos lucros recebidos na totalidade

- tratamento idêntico às outras sociedades
- a eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos não tem aplicação quando os lucros recebidos não tenham sido sujeitos a tributação efetiva (artº 51, nº 10, CIRC)
  - sejam eles auferidos por SGPS ou não

### **Mais valias realizadas por não residentes** (artº 27, EBF)

Isenção de IRS e de IRC das mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, outros valores mobiliários, warrants autónomos emitidos por entidades residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa e instrumentos financeiros...

Não se aplica a isenção às mais-valias de partes de capital para entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território português que sejam domiciliadas em zona sujeita a regime fiscal claramente mais favorável ... ou com o qual não esteja em vigor uma convenção destinada a evitar a dupla tributação internacional ou um acordo sobre troca de informações em matéria fiscal

## **Medidas excecionais de apoio ao financiamento da economia (2011)**

### **Regime fiscal de empréstimos externos** (artº 137, OE/2011)

Isenção de IRS ou de IRC

- os juros de capitais provenientes do estrangeiro
- representativos de contratos de empréstimo *Schuldscheindarlehen* (empréstimos com título de reconhecimento de dívida)
- celebrados pelo Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público (IGCP), I.P., em nome e em representação da República Portuguesa
- desde que o credor seja um não residente sem estabelecimento estável em território português ao qual o empréstimo seja imputado

A isenção fiscal prevista, fica subordinada à verificação, pelo IGCP, I. P., da não residência dos credores em Portugal e da não existência de estabelecimento estável em território português ao qual o empréstimo seja imputado, que deve ser efetuada até à data de pagamento do rendimento ou, caso o IGCP, I. P., não conheça nessa data o beneficiário efetivo, nos 60 dias posteriores

### **Regime especial de tributação de valores mobiliários representativos da dívida emitida por entidades não residentes** (artº 138, OE/2011)

Isenção de IRS e de IRC

- os rendimentos dos valores mobiliários representativos de dívida pública e não pública
- emitida por entidades não residentes
- que sejam considerados obtidos em território português nos termos dos Códigos do IRS e do IRC, quando venham a ser pagos pelo Estado Português enquanto garante de obrigações assumidas por sociedades das quais é acionista em conjunto com outros Estados membros da União Europeia

Aplica-se aos beneficiários efetivos que cumpram os requisitos previstos no Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida

### **Operações de reporte com instituições financeiras não residentes** (artº 140, OE/2011)

Isenção de IRC

- os ganhos obtidos por instituições financeiras não residentes na realização de operações de reporte de valores mobiliários efetuadas com instituições de crédito residentes
- desde que os ganhos não sejam imputáveis a estabelecimento estável daquelas instituições situado em território português

### **Divulgação da utilização dos benefícios fiscais** (artº 15-A, EBF)

A AT deve, até ao fim do mês de Setembro de cada ano, divulgar os sujeitos passivos de IRC que utilizaram benefícios fiscais, individualizando o tipo e o montante do benefício utilizado (2011)

## 9. Liquidação e Pagamentos por Conta

**Regras gerais: liquidação e cálculo do imposto**

**Competência para a liquidação**

**Procedimento e forma de liquidação** (artº 90, CIRC)

| Liquidação                                    | Competência                   | Base                                                                                                            |
|-----------------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Nas Declarações Periódicas (Modelo 22)        | Contribuinte (Autoliquidação) | Matéria coletável constante da declaração                                                                       |
| Falta de apresentação da declaração periódica | Serviços da AT                | Elementos disponíveis<br>Mínimo artº 90, nº 1, b), CIRC<br><b>(2011/2012)</b> $485 \times 14 = 6.790 \text{ €}$ |

**Autoliquidação pelo sujeito passivo** (artº 90, nº 1, a), CIRC)

- sempre que o sujeito passivo proceda à apresentação da Mod. 22
- a liquidação do IRC, tem por base a matéria coletável que delas conste

**Liquidação oficiosa pela AT** (artº 90, nº 1, b) e c), CIRC)

- na falta de apresentação da declaração Mod. 22
- até 30 de Novembro do ano seguinte (ou 6º mês seguinte ao prazo)

base o montante mínimo, ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do período mais próximo que se encontre determinada

**Correção da liquidação** (artº 90, nº 10, CIRC)

- a liquidação pode ser corrigida, dentro do prazo de caducidade
- cobrando-se ou anulando-se então as diferenças apuradas

**Não se procede à anulação** (artº 103, nº 2, CIRC)

- quando o seu quantitativo inferior a 24,94 €
- ou, se o imposto já ter sido pago, decorrido o prazo de revisão oficiosa do ato tributário previsto no artº 78, LGT

**Não há lugar a cobrança** (artº 111, CIRC)

- se a importância liquidada inferior a 24,94 € (resultado final da autoliquidação)

**Pagamento da liquidação**

Havendo lugar a pagamento de imposto

- efetuado até ao último dia útil do prazo fixado para o envio da Mod. 22
- pela diferença que existir entre o imposto calculado e as entregas por conta



Havendo lugar a autoliquidação de imposto

- não sendo efetuado o pagamento até ao termo do respetivo prazo
- começam a correr juros de mora e a cobrança promovida pela AT

Casos de liquidação efetuada pela AT

- notificado para pagar o imposto e juros devidos, no prazo de 30 dias
- não sendo pago o imposto no prazo, começam a correr juros de mora

### Reembolso

Será processado até ao fim do 3º mês imediato ao do seu envio

- se Mod. 22 enviada no prazo legal
- e não contenha erros de preenchimento

Não sendo efetuado o reembolso no prazo referido

- acrescem à quantia a restituir juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado

### Taxas genéricas do IRC

#### Residentes

Exercendo a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

Regime geral

Não residentes com estabelecimento estável

**2012**

**25%**

Residentes, não exercendo a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

**21,5%**

#### Taxas reduzidas do IRC (revogadas em 2012)

Estabelecimentos de ensino particular (artº 56, EBF)

Juros de depósitos e outros rendimentos de capitais das Comissões Vitivinícolas Regionais (artº 49, EBF)

Estatuto Fiscal Cooperativo (Lei 85/98, de 16 de Dezembro)

**20%**

Benefícios fiscais à interioridade (artº 43, EBF)

Revogadas em 2012

**15%**

**10 % Novas entidades: (5 anos)**



## Especificidades do cálculo do IRC nas Regiões Autónomas

Adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades das Regiões Autónomas

- utilizando essa faculdade, os órgãos de governo das Regiões Autónomas aprovam diplomas específicos sobre a aplicação da taxa do IRC nestas circunscrições
- não são regimes especiais de tributação, mas o cálculo do IRC apresenta especificidades

Lei de Finanças das Regiões Autónomas (Lei 13/98, de 24 de Fevereiro)

2011

| Entidades                                                                                             | Continente           | Madeira            | Açores                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|--------------------|------------------------|
| Entidades residentes e estabelecimentos estáveis de entidades não residentes (a)                      | 12,5% (b)<br>25% (c) | 10% (b)<br>20% (c) | 8,75% (b)<br>17,5% (c) |
| Entidades residentes que não exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola | 21,5%                | 20%                | 14%                    |

(a) Sobre esta taxa poderá incidir derrama, a favor da Câmara Municipal, até 1,5% do lucro tributável antes da dedução de prejuízos (taxa máxima efetiva no Continente=26,5%); na Madeira não há derrama

(b) Incide sobre a matéria coletável até 12.500 €

(c) Incide sobre a matéria coletável superior a 12.500 €

### Taxas do IRC da Região Autónoma dos Açores

Decreto Legislativo Regional 2/99/A, de 20 de Janeiro

- estabeleceu a redução de 30% de todas as taxas nacionais do IRC

Taxas do regime geral do IRC ( $12,5\% \times 70\% = 8,75\%$  e  $25\% \times 70\% = 17,5\%$ )

Esta redução de 30% é também aplicável às taxas das tributações autónomas e a todas as outras taxas referidas no Código do IRC

- taxa IRC (2012): **17,5%** (Geral) e **15,05%** (entidades que não exercem a título principal...)

### Taxas do IRC da Região Autónoma da Madeira

Decreto Legislativo Regional 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (alteração significativa, quanto ao âmbito da sua aplicação, através do Decreto Legislativo Regional 45/2008/M, de 31 de Dezembro)

- estabeleceu uma redução da taxa do IRC para os rendimentos imputáveis à RA Madeira (2011)

Taxas do regime geral do IRC ( $12,5\% \times 80\% = 10\%$  e  $25\% \times 80\% = 20\%$ )

Em 2011, esta redução de 20% é também aplicável às taxas das tributações autónomas e a todas as outras taxas referidas no Código do IRC

Decreto Legislativo Regional 20/2011/M, de 26 de Dezembro

- taxa IRC (2012): **25%** (não há redução) (Geral) e **21,5%** (entidades que não exercem a título principal...)

### Regiões Autónomas (Anexo C da Mod. 22 do IRC)

- existindo ou não lugar a benefício, os sujeitos passivos que obtenham rendimentos imputáveis à Regiões Autónomas, devem apresentar o Anexo C da Mod. 22
- no caso de sujeitos passivos com estabelecimentos em mais de uma circunscrição, o imposto é determinado pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas nas Regiões Autónomas e o volume anual, total, de negócios do período

## Exemplo

### Preenchimento do Anexo C

O sujeito passivo “Negócios com os Açores, SA” com sede em Setúbal, apresenta um volume global de negócios não isento de 1.000.000 €, sendo 200.000 € imputável a uma instalação que possui na cidade da Horta

A matéria coletável é de 100.000 €

Anexo C

■ 1.000.000 € (campo 1) 200.000 € (campo 3) Rácio = 0,20 (campo 5)

Matéria coletável à taxa normal: 100.000 € (campo 6)

■ coleta à taxa normal:  $(12.500 \times 12,5\%) + (87.500 \times 25\%) = 23.437,50$  € (campo 7)

- coleta da R.A. Açores:  $20\% \times [(12.500 \times 8,75\%) + (87.500 \times 17,5\%)] = 3.281,25$  € (campo 9)
- coleta restante (continente):  $80\% \times [(12.500 \times 12,5\%) + (87.500 \times 25\%)] = 18.750$  € (campo 10)

## Exemplo

### IRC das Regiões Autónomas

A sociedade “Atlântica, Lda”, é sujeito passivo de IRC e exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, tendo sede na Região Autónoma da Madeira

No período de 2011 obteve um volume de negócios de 200.000 €, dos quais 50.000 € são imputáveis ao seu estabelecimento situado em Ponta Delgada e 60.000 € imputáveis à loja de Lisboa

Sabendo que foi apurada uma matéria coletável de 70.000 €, qual a coleta do IRC para o período de 2011 ?

A empresa tem direito a redução de taxa do IRC sobre os rendimentos imputáveis à R. A. da Madeira e à dos Açores, sendo a redução de taxa calculada em função do volume de negócios

| Descrição                                        | Montante         | Notas                                                                      |
|--------------------------------------------------|------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| <b>Volume global de negócios não isento</b>      | <b>200.000</b>   |                                                                            |
| ▪ V.N. Imputável à R.A. Madeira                  | 90.000           | Rácio = 45% $(90.000 \div 200.000)$                                        |
| ▪ V.N. Imputável à R.A. Açores                   | 50.000           | Rácio = 25% $(50.000 \div 200.000)$                                        |
| <b>Matéria coletável</b>                         | <b>70.000</b>    |                                                                            |
| Coleta à taxa normal                             | 15.937,50        | $(12.500 \times 12,5\%) + (57.500 \times 25\%)$                            |
| <b>Coleta com aplicação das taxas regionais:</b> |                  |                                                                            |
| ▪ Continente (Rácio = 30%)                       | 4.781,25         | $30\% \times [(12.500 \times 12,5\%) + (57.500 \times 25\%)]$ (C.347A e B) |
| ▪ R.A. Madeira (Rácio = 45%)                     | 5.737,50         | $45\% \times [(12.500 \times 10\%) + (57.500 \times 20\%)]$ (C.370)        |
| ▪ R.A. Açores (Rácio = 25%)                      | 2.789,06         | $25\% \times [(12.500 \times 8,75\%) + (57.500 \times 17,5\%)]$ (C.350)    |
| <b>Coleta total</b>                              | <b>13.307,81</b> |                                                                            |

## Exemplo

### Cálculo do IRC nas Regiões Autónomas

A sociedade “Pêra Abacate, Lda”, é sujeito passivo de IRC, enquadrado no regime geral e exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, tendo sede em Lisboa

No período de 2011, obteve um volume de negócios de 300.000 €, dos quais 30.000 € são imputáveis ao seu estabelecimento situado em Ponta Delgada, 180.000 € imputáveis à loja de Lisboa e os restantes à loja situada no Funchal

Sabendo que foi apurada uma matéria coletável de 20.000 €, qual a coleta do IRC para o período de 2011 ?

#### R.A. Açores

- a empresa tem direito a redução de taxa do IRC sobre os rendimentos imputáveis à R. A. Açores

#### R.A. Madeira

- tem também redução de taxa sobre os rendimentos imputáveis à R. A. Madeira pelas alterações introduzidas ao DLR 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, pelo DLR 45/2008/M, de 31 de Dezembro, (Orçamento da Região Autónoma da Madeira para 2009)

A redução de taxa é calculada em função do volume de negócios

- necessário preencher o Anexo C da Mod. 22

| Descrição                                        | Montante        | Notas                                                 |
|--------------------------------------------------|-----------------|-------------------------------------------------------|
| <b>Volume global de negócios não isento</b>      | <b>300.000</b>  |                                                       |
| ▪ V.N. Imputável à R. A. Madeira                 | 90.000          | Rácio = 30% (90.000 ÷ 300.000)                        |
| ▪ V.N. Imputável à R. A. Açores                  | 30.000          | Rácio = 10% (30.000 ÷ 300.000)                        |
| <b>Matéria coletável</b>                         | <b>20.000</b>   |                                                       |
| Coleta à taxa normal                             | 3.437,50        | (12.500 × 12,5%) + (7.500 × 25%)                      |
| <b>Coleta com aplicação das taxas regionais:</b> |                 |                                                       |
| ▪ Continente (Rácio = 60%)                       | 2.062,50        | 60% × [(12.500 × 12,5%) + (7.500 × 25%)] (C.347A e B) |
| ▪ R. A. Madeira (Rácio = 30%)                    | 825,00          | 30% × [(12.500 × 10%) + (7.500 × 20%)] (C.370)        |
| ▪ R. A. Açores (Rácio = 10%)                     | 240,63          | 10% × [(12.500 × 8,75%) + (7.500 × 17,5%)] (C.350)    |
| <b>Coleta total</b>                              | <b>3.128,13</b> |                                                       |

Excetuam-se destes regimes as empresas que exerçam atividades financeiras, bem como do tipo “serviço intragrupo” (centros de coordenação, de tesouraria ou de distribuição), as quais serão tributadas à taxa normal em vigor para a circunscrição fiscal do continente

As taxas regionais são aplicáveis aos sujeitos passivos do IRC que:

- tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável numa Região Autónoma
- tenham sede ou direção efetiva noutra circunscrição e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria na Região
- tenham sede ou direção efetiva fora do território nacional e possuam estabelecimento estável numa Região Autónoma

## Pagamentos por Conta

### Objetivo

- aproximar a data de perceção dos rendimentos à do pagamento do respetivo imposto
  - deste modo, a carga tributária é fracionada no tempo
  - evitando-se assim os inconvenientes que adviriam para o contribuinte do pagamento integral e unitário do imposto

### Quem está sujeito

- Entidades que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola
- Entidades não residentes com estabelecimento estável em território português

### Regras e cálculo dos pagamentos por conta (artº 104 e 105, CIRC)

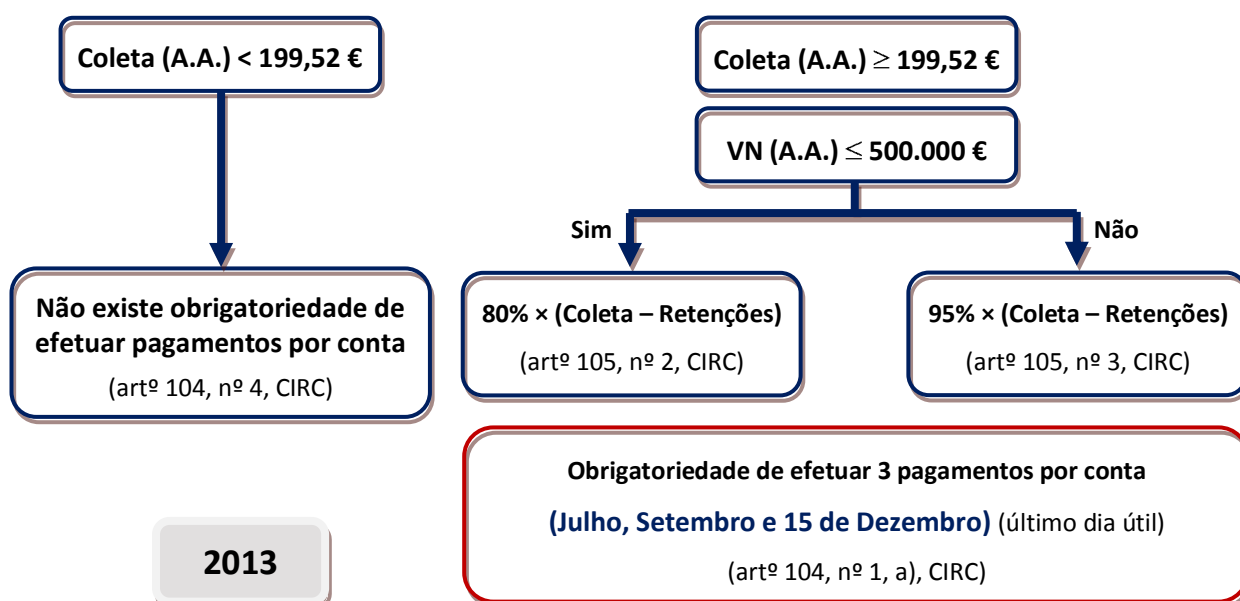
- os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado relativamente ao período imediatamente anterior àquele em que se devam efetuar esses pagamentos
- líquido da dedução relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso

### Cálculo dos pagamentos por conta (artº 105, CIRC)

Valores do período imediatamente anterior (2012: 90% e 70%, com limite VN = 498.797,90 €)

$$\text{Pagamento por Conta}_{2013} = \frac{95\% \text{ ou } 80\% \times (\text{Coleta} - \text{Retenções na Fonte})}{3}$$

Três montantes iguais, arredondados, por excesso, para Euros



**2013**

VN, coleta e retenções do ano anterior

**Reembolsável**

### Dispensa de efetuar pagamentos por conta

- imposto do período de referência para o respetivo cálculo < 199,52 €

Se os pagamentos não forem efetuados nos prazos mencionados

- começam a correr 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 107, CIRC)

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

- se o montante do pagamento por conta já efetuado for superior ao imposto que será devido com base na matéria coletável do período
- se a entrega por conta a efetuar for superior à diferença entre o imposto total que o contribuinte julgar devido e as entregas já efetuadas

Pode o contribuinte deixar de efetuar pagamentos por conta ou pela diferença

- nos 2º e/ou 3º pagamentos (2012) ou só o 3º pagamento (2013)

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 efetuada
  - até ao termo do prazo para apresentação da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior

### Exemplo

#### Pagamentos por Conta

Cálculo do pagamento por conta no período 2013, com base no Q10 M/22 (2012):

- coleta (2012) = 6.800 €
- retenções na fonte (2012) = 450 €

Cada um dos 3 pagamentos por conta:

VN = 600.000 €

$$\frac{95\% \times (6.800 - 450)}{3} = 2.010,830 = \mathbf{2.011 \text{ €}}$$

Cada um dos 3 pagamentos por conta:

VN = 400.000 €

$$\frac{80\% \times (6.800 - 450)}{3} = 1.693,33 = \mathbf{1.694 \text{ €}}$$

### Exemplo

X, SA, apresenta na sua Mod. 22, relativa ao período de 2011, os seguintes valores no Q.10 de cálculo do imposto

Com base nestes valores calcule os pagamentos por conta a efetuar em 2012 sabendo que o volume de negócios da sociedade em 2011 foi de 498.797,90 €

| 10 | CÁLCULO DO IMPOSTO (2010)               |      |           |
|----|-----------------------------------------|------|-----------|
|    | Imposto à taxa normal (12,5%)           | 347A | 1.562,50  |
|    | Imposto à taxa normal (25%)             | 347B | 58.437,50 |
|    | Imposto à taxa da R. A. Açores          | 350  |           |
|    | Imposto à taxa da R. A. da Madeira      | 370  |           |
|    | <b>COLETA</b> (347AB + 349 + 350 + 370) | 351  | 60.000,00 |
|    | <b>DEDUÇÕES</b>                         |      |           |
|    | Dupla tributação internacional          | 353  |           |
|    | Benefícios fiscais                      | 355  |           |
|    | Pagamento especial por conta            | 356  | 3.000,00  |
|    | <b>TOTAL DAS DEDUÇÕES</b>               | 357  | 3.000,00  |
|    | <b>IRC LIQUIDADO</b>                    | 358  | 57.000,00 |
|    | Resultado da liquidação                 | 371  |           |
|    | Retenções na fonte                      | 359  | 4.000,00  |
|    | Pagamentos por conta                    | 360  | 16.000,00 |

O pagamento por conta devido é :

$$\blacksquare (60.000 - 4.000) \times 70\% = 56.000 \times 70\% = 39.200 \text{ €}$$

$$\blacksquare \text{ cada prestação: } 39.200 \div 3 = 13.066,67 = 13.067 \text{ €}$$

O sujeito está obrigado ao pagamento da 1ª prestação = 13.067 €

■ podendo suspender o pagamento das 2ª e 3ª, nos termos e condições referidos no artº 107, CIRC

### Exemplo

A sociedade “Especial, Lda” apresenta relativamente ao período de 2010, coleta de 20.000 €, não apresentando retenções na fonte

No período de 2011, passou a adotar um período especial de tributação, com início a 1 de Agosto

Calcule os pagamentos por conta a efetuar em 2011, relativo ao período de transição, que decorreu de 1 de Janeiro a 31 de Julho, sabendo que o volume de negócios do período de 2010 foi 400.000 €

Pelo artº 104, nº 1, a), CIRC, as entidades na situação aí prevista devem efetuar 3 pagamentos por conta com vencimento no 7º, 9º e até ao dia 15 do 12º meses do respetivo período de tributação

Nos períodos de tributação, inferiores a um ano, independentemente de estarmos a “transitar” entre períodos de tributação

■ só haverá obrigação de efetuar pagamentos por conta nos casos em que essa obrigação se verifique dentro desse mesmo período

■ casos em que exista 7º e/ou 9º mês do período de transição

■ assim, na situação em análise só é devido 1 pagamento por conta:

$$\blacksquare 20.000 \times 70\% = 14.000 \text{ €} \rightarrow 14.000 \div 3 = 4.667 \text{ €}$$

### Exemplo

Uma dada sociedade estava obrigada a efetuar 3 pagamentos por conta no montante de 700 € cada. No último dos pagamentos efetuado em 15 de Dezembro de 2011, procedeu à limitação prevista no artº 107, CIRC, tendo entregue apenas a quantia de 500 €

Sabendo que o imposto devido no período (IRC + derrama + tributações autónomas) é 2.060 €, haverá lugar ao pagamento de juros compensatórios ?

Cálculo do resultado final da autoliquidação:

■  $2.060 - 1.900$  (pagamentos por conta efetuados) = 160 €

Pagamentos por conta que o sujeito passivo estava obrigado: 2.100 €

■ Diferença = 200 € ( $2.100 - 1.900$ )

Face à Mod. 22 do período a que respeita o imposto (artº 107, nº 2, CIRC)

- 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 efetuada
- até ao termo do prazo para apresentação da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior

Assim:

■  $20\% \times 200$  (diferença que não foi entregue) = 40 €

Como  $160 > 40$  há lugar a juros compensatórios sobre 160 €

- calculados desde 16.12.2011
  - dia seguinte à data limite do pagamento por conta que foi limitado
- até ao termo do prazo para apresentação da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior

As Associações não estão obrigadas a efetuarem os pagamentos por conta (artº 104, nº 1, CIRC), pois estão apenas estabelecidos para as entidades que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola

Nem o pagamento especial por conta (artº 106, nº 11, a), CIRC)

Penalização:

- a falta de pagamento por conta determina a aplicação de uma coima variável, entre o valor da prestação em falta e o seu dobro

## Pagamento Especial por Conta

### Generalidades

- DL 44/98, de 3 de Março, aditou o artº 83-A, CIRC (atual artº 106, CIRC)

### Quem está sujeito

- sujeitos passivos de IRC, que exerçam, a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável (ano de 1998 e seguintes)
- excluindo os tributados pelo regime simplificado

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

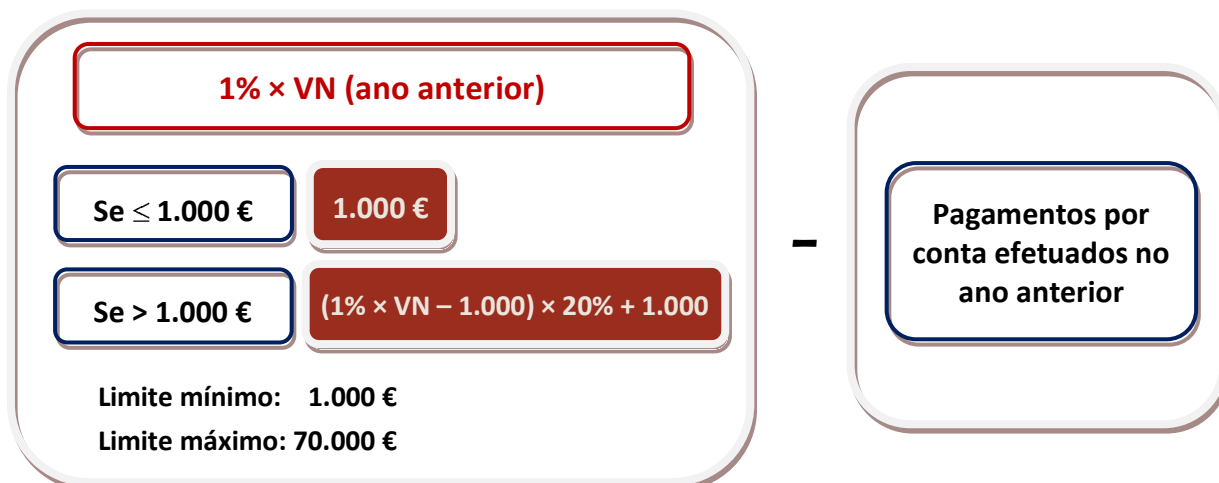
### Quando estão sujeitos

- Março**
- ou Março e Outubro**

Para sujeitos passivos com período de tributação diferente do ano civil

- 3º e 10º mês do período de tributação

### Forma de cálculo (artº 106, nº 2, CIRC)



Volume de negócios: valor das vendas e dos serviços prestados

### Exemplo

Uma empresa apresenta um volume de negócios de 50.000 € no período de 2011 tendo efetuado pagamentos por conta nesse período de 300 €

Cálculo do pagamento especial por conta a efetuar em 2012:

- $1\% \times 50.000 = 500 \text{ €}$  (inferior a 1.000 €, logo aplica-se o limite mínimo)
- PEC devido:  $1.000 - 300 = 700 \text{ €}$



### Exemplo

Uma empresa apresenta um VN de 40.000.000 € no período de 2011 tendo efetuado pagamentos por conta nesse período de 80.000 €

Cálculo do pagamento especial por conta a efetuar em 2012:

- $1\% \times 40.000.000 = 400.000 \text{ €}$  (superior a 1.000 €)
- Base:  $1.000 + 20\% \times (1\% \times 40.000.000 - 1.000) = 80.800 \text{ €}$
- Limite máximo: 70.000 €

PEC:  $70.000 - 80.000 = -10.000 \text{ €}$

Não faz pagamento especial por conta

### Forma de cálculo

A partir de 2006 até 2009 (artº 106, nº 11, a), CIRC, alterada pelo OE 2010)

- o pagamento especial por conta a efetuar pelos sujeitos passivos de IRC
- que, no período anterior àquele a que o mesmo respeita, apenas tenham auferido rendimentos isentos
- corresponde ao montante mínimo de 1.000 € deduzindo-se os pagamentos por conta efetuados nesse período (**0 € a partir de 2010**)

### Volume de negócios para o cálculo

Bancos, empresas de seguros e outras entidades do setor financeiro

- para as quais esteja prevista a aplicação de planos de contabilidade específicos
- o volume de negócios será substituído pelos juros e proveitos equiparados e comissões
- ou pelos prémios brutos emitidos, consoante a natureza da atividade exercida pelo sujeito passivo

Revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos, de álcool e bebidas alcoólicas

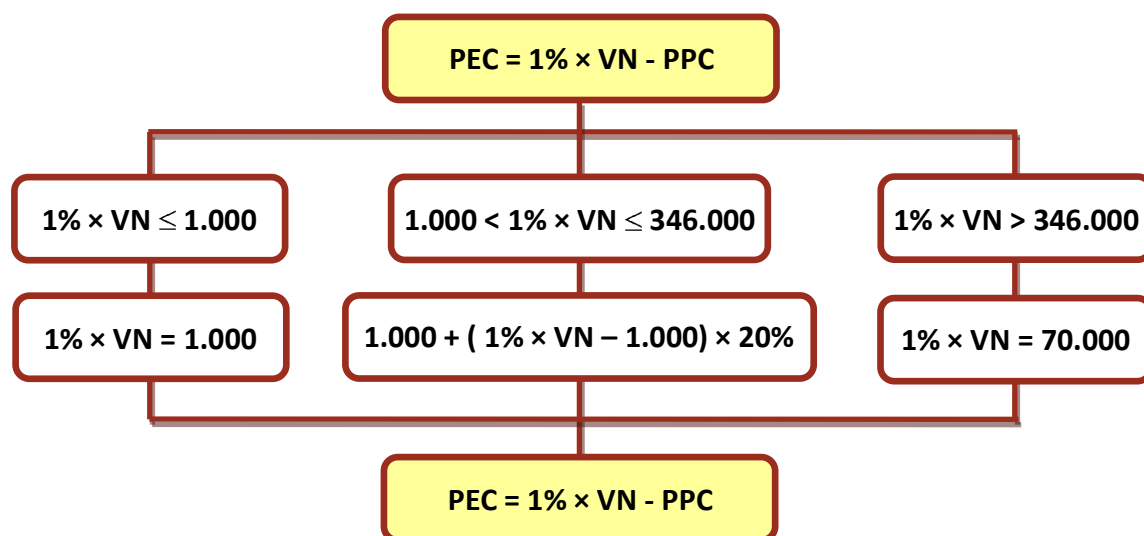
- podem não ser considerados, no cálculo do pagamento especial por conta, os impostos abaixo indicados, quando incluídos nos proveitos
  - Impostos especiais sobre o consumo (IEC) e Imposto sobre Veículos (ISV)
- se não for possível determinar esses impostos incluídos nos proveitos, poderão ser deduzidas as seguintes percentagens
 

|                         |                                               |
|-------------------------|-----------------------------------------------|
| ▪ 50% venda de gasolina | ▪ 10% cigarilhas e charutos                   |
| ▪ 40% venda de gasóleo  | ▪ 30% tabacos corte fino, cigarros de enrolar |
| ▪ 60% venda de cigarros | ▪ 30% restantes tabacos de fumar              |

Organizações de produtores e aos agrupamentos de produtores do setor agrícola

- que tenham sido reconhecidos ao abrigo de regulamentos comunitários
- os rendimentos das atividades para as quais foi concedido o reconhecimento
  - são excluídos do cálculo do pagamento especial por conta

### Resumo da fórmula de cálculo do PEC



### Situações de dispensa do pagamento especial por conta

Empresas em início da atividade

- no período de início de atividade e no seguinte

Cessação de atividade (até ao termo do prazo para pagamento da 2  prestação)

- não terá que efetuar esse pagamento
- caso de não se concretizar a cessão, o valor global será pago em Outubro, acrescido dos juros compensatórios correspondentes ao valor da 1  prestação

Outras situações de dispensa

- SP isentos de IRC (art  9 e 10, CIRC) (Estatuto Fiscal Cooperativo)
- SP com Processo Especial de Recuperação da Empresa e de Falência (DL 132/93, de 23 de Abril), a partir da data de instauração desse processo
- a partir do período de 2007, passaram também a ficar dispensados
  - os SP que tenham deixado de efetuar vendas ou prestações de serviços
  - tenham entregue a declaração de cessão de atividade (art  33, CIVA)

### Exemplo

#### Situações de dispensa do pagamento especial por conta

- O sujeito passivo S, deixou de efetuar vendas e cessou a atividade para efeitos de IVA em 30 de Março de 2011
  - está dispensado do pagamento especial por conta a efetuar em Março 2011 e seguintes, caso se mantenham os pressupostos referidos
- O sujeito passivo XXL, deixou de efetuar vendas e encontra-se enquadrado no regime de isenção, para efeitos de IVA
  - está obrigado ao pagamento especial por conta

### Utilização na liquidação do IRC

O pagamento especial por conta é uma dedução à coleta

- não é possível deduzi-lo às tributações autónomas nem à derrama

Não existindo coleta, fica em saldo para dedução até ao 4º período seguinte ao do pagamento

- após esse prazo não há lugar a reembolso
- exceto nas situações referidas no artº 93, nº 2 e 3, CIRC

### Situações especiais

Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

- devido PEC por cada uma das sociedades, incluindo a sociedade dominante
  - cabe à sociedade dominante a obrigação de determinar o valor global do PEC, deduzindo os pagamentos por conta respetivos e proceder à sua entrega
- o PEC relativo às sociedades dominadas, efetuado no período em que estas saem do grupo, não é dedutível à coleta do grupo, sendo imputável àquelas sociedades
  - a sociedade dominante atua como representante do grupo, sendo no conjunto das sociedades, o “sujeito passivo de facto”
  - pedidos de reembolso feitos pelas sociedades dominadas que saem do grupo, são concretizados na esfera da sociedade dominante

### Períodos especiais de tributação

- PEC a efetuar no 3º mês e no 10º mês do período de tributação respetivo (artº 106, nº 1, CIRC)
- nada referido no caso dos SP com períodos de tributação inferiores a um ano
  - em consequência de alteração do respetivo período nos termos do artº 8, nº 2 e 3, CIRC
  - estes períodos de tributação inferiores a um ano são períodos de transição ou intercalares e resultam da passagem de um período de tributação coincidente com o ano civil para um período especial de tributação (não coincidente com o ano civil) e vice versa

Nos casos de períodos de tributação inferiores a um ano

- se a data em que se verificaria a obrigação do pagamento (3º mês do período de tributação) ocorrer para além do termo do respetivo período
  - não haverá lugar a PEC por não se verificar esta obrigação naquele período de transição
- no caso da data da eventual 2ª prestação do PEC (10º mês do respetivo período) ultrapassar o termo do período de transição
  - o sujeito passivo fica obrigado ao pagamento da totalidade do PEC que se mostrar devido numa única prestação (no 3º mês)

### Exemplo

A sociedade “Só Novidades, Lda” iniciou a atividade em 2011 e nesse período apresenta um volume de negócios de 53.450 €

Calcule o pagamento especial por conta a efetuar em 2012

- não é devido PEC, por força do disposto no artº 106, nº 10, CIRC

### Exemplo

A empresa “Combustíveis, Lda”, apresenta um volume total de rendimentos no período de 2011, de 1.500.000 €, sendo 900.000 € relativos a venda de gasolina e 500.000 € relativos a gásóleo

Não efetuou pagamentos por conta no ano anterior

Calcule o pagamento especial por conta a efetuar em 2012

Pelo artº 106, nº 7, CIRC, o volume de negócios que vai servir de base ao cálculo do PEC será:

- Valores a não considerar
  - Gasolina:  $900.000 \times 50\% = 450.000 \text{ €}$
  - Gásóleo:  $500.000 \times 40\% = 200.000 \text{ €}$
  - **Total: 650.000 €**
- VN para cálculo do PEC =  $1.500.000 - 650.000 = 850.000 \text{ €}$

Cálculo do pagamento especial por conta

- $1\% \times \text{volume de negócios} = 8.500 \text{ €} (1\% \times 850.000)$

Como o valor é superior a 1.000 € e inferior a 346.000 € é necessário aplicar a fórmula de cálculo a que se refere o artº 106, nº 2, CIRC

- $\text{PEC} = 1.000 + [20\% \times (8.500 - 1.000)] = 2.500 \text{ €}$

### Exemplo

A sociedade “Especial, Lda” apresenta em 2011, um volume de negócios de 300.000 € e não efetuou pagamentos por conta nesse período

No período de 2012, passou a adotar um período especial de tributação, com início a 1 de Abril

No período relativo ao período de transição, que decorreu de 1 de Janeiro a 31 de Março, registou um volume de negócios de 40.000 €

Calcule o pagamento especial por conta a efetuar em 2012, relativamente a este período

#### Períodos de tributação inferiores a um ano

- quer sejam períodos de transição de um período especial de tributação para um período coincidente com o ano civil ou sejam períodos de transição de um período coincidente com o ano civil para um período diferente do ano civil
- se a data em que se verificaria a obrigação do pagamento (3º mês do período de tributação) ocorrer para além do termo do respetivo período
- não haverá lugar a PEC por não se verificar esta obrigação naquele período de transição (inferior a um ano)

Caso a data da eventual 2ª prestação do PEC (10º mês do respetivo período)

- ultrapassar o termo do período de transição
- o sujeito passivo fica obrigado ao pagamento da totalidade do PEC que se mostrar devido numa única prestação
  - ou seja no 3º mês, obviamente, se este ocorrer

O PEC devido no período que decorre de 1.1.2012 a 31.3.2012, é:

$$\blacksquare 1\% \times \text{volume de negócios} = 3.000 \text{ € } (300.000 \times 1\%)$$

Como o valor é superior a 1.000 € e inferior a 346.000 € é necessário aplicar a fórmula de cálculo a que se refere o artº 106, nº 2, CIRC

$$\blacksquare \text{PEC} = 1.000 + [20\% \times (3.000 - 1.000)] = \mathbf{1.400 \text{ €}}$$

$\blacksquare$  devido na totalidade no mês de Março de 2012

O PEC devido no período que decorre de 1.4.2012 a 31.3.2013, é:

$$\blacksquare 1\% \times \text{volume de negócios} = 1.600 \text{ € } (40.000 \times 12/3 \times 1\%)$$

O VN que serve de base ao cálculo do PEC é o do período de transição (período anterior), aplicando-se o princípio da proporcionalidade, ou seja, projeta-se o volume de negócios obtido para 12 meses

Como o valor é superior a 1.000 € e inferior a 346.000 € é necessário aplicar a fórmula de cálculo a que se refere o artº 106, nº 2, CIRC

$$\blacksquare \text{PEC} = 1.000 + [20\% \times (1.600 - 1.000)] = \mathbf{1.120 \text{ €}}$$

### Exemplo

A sociedade “Maior, SA” é a empresa dominante de um grupo de sociedades, composto por ela própria e por as suas associadas “Menor, SA” e “Média, SA”

Em 2011, apresentam volumes de negócios de 200.000 €, 130.000 € e 170.000 €, respetivamente

O Grupo está enquadrado em IRC, no regime especial de tributação de grupos de sociedades e efetuou pagamentos por conta, em 2011, no valor de 3.000 €

Calcule o pagamento especial por conta a efetuar pela sociedade dominante em 2012

#### PEC da sociedade “Menor, SA”:

$$\blacksquare 1\% \times \text{volume de negócios} = 1.300 \text{ € } (130.000 \times 1\%)$$

Como o valor é superior a 1.000 € e inferior a 346.000 € é necessário aplicar a fórmula de cálculo a que se refere o artº 106, nº 2, CIRC

$$\blacksquare \text{PEC} = 1.000 + [20\% \times (1.300 - 1.000)] = 1.060 \text{ €}$$

#### PEC da sociedade “Média, SA”:

$$\blacksquare 1\% \times \text{volume de negócios} = 1.700 \text{ € } (170.000 \times 1\%)$$

Valor superior a 1.000 € e inferior a 346.000 €; aplica-se a fórmula de cálculo do artº 106, nº 2, CIRC

$$\blacksquare \text{PEC} = 1.000 + [20\% \times (1.700 - 1.000)] = 1.140 \text{ €}$$

#### PEC da sociedade “Maior, SA”:

$$\blacksquare 1\% \times \text{volume de negócios} = 2.000 \text{ € } (200.000 \times 1\%)$$

Valor superior a 1.000 € e inferior a 346.000 €; aplica-se a fórmula de cálculo do artº 106, nº 2, CIRC

$$\blacksquare \text{PEC} = 1.000 + [20\% \times (2.000 - 1.000)] = 1.200 \text{ €}$$

#### PEC do grupo:

$$\blacksquare \text{PEC} = (1.060 + 1.140 + 1.200) - 3.000 = 400 \text{ €}$$

## **Possibilidade de reembolso**

O reembolso do PEC só é possível em duas situações:

- em caso de cessação de atividade para efeitos de IRC
- nos termos do artº 93, nº 3, CIRC

## **Possibilidade de reembolso nos casos de cessação de atividade**

- caso cessação de atividade no próprio período ou até ao 3º período posterior àquele a que o PEC respeita
  - a parte que não possa ter sido deduzida, quando existir, é reembolsada mediante requerimento do SP, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da empresa
- apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da atividade
  - AT entende que este prazo é perentório (os pedidos apresentados fora do mesmo serão indeferidos)

## **Possibilidade de reembolso nos termos do artº 93, nº 3, CIRC**

- permite que as entidades abrangidas (não abrangidos pelo regime simplificado), possam obter o reembolso do pagamento especial por conta que não possam deduzir no próprio período nos termos do artº 93, nº 1, CIRC
- pedido de reembolso efetuado logo no 1º período da dedução
- no período a que respeita o pagamento, a empresa não se pode afastar em mais de 10%, para menos, da média de rácios de rentabilidade (a publicar) das empresas do setor de atividade em que se insere
- o pedido tem de ser justificado por ação de inspeção feita a pedido do SP
  - apresentado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo para apresentação da Mod. 22, do período em que se verificou a impossibilidade de dedução, ainda que parcial

Os rácios de rentabilidade não publicados até à data, não impede o SP de solicitar o reembolso, sujeitando-se à realização de uma ação de inspeção

- tratando-se de uma inspeção a pedido, aplicável o regime do DL 6/99, de 8 de Janeiro
- em caso de indeferimento, o SP pode deduzir até ao 4º período seguinte

O pedido de reembolso não é um expediente comum das empresas, justificado pelo seu custo, desconhecimento e a insegurança, como o receio de eventuais liquidações adicionais de imposto

A técnica legislativa utilizada, isto é, a imposição de uma ação de inspeção para a obtenção do reembolso do PEC, sendo uma espécie de “chantagem”, parece demonstrar-se eficaz

- o simples reflexo psicológico da exigência da ação inspetiva tem-se mostrado um fator desmotivador dos sujeitos passivos para requererem o reembolso do PEC

Apesar de todas as alterações legislativas que tentam, de algum modo, resolver as polémicas que envolvem o regime do PEC, a verdade é que caso os contribuintes não solicitem o seu reembolso, este continua a ser convertido, decorridos quatro períodos, num pagamento definitivo de imposto

**Derrama Estadual** (artº 87-A, CIRC, aditado pela Lei 12-A/2010, de 30 de Junho)

**2011**
**Lucro Tributável > 2.000.000 €**

Excedente

**Taxa adicional de 2,5 %**

- sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola
- não residentes com estabelecimento estável em território português

**2012**
**Lucro Tributável > 1.500.000 €**
**De mais de 1.500.000 até 10.000.000: taxa adicional de 3 %**  
 2013: 7.500.000 €

**Superior a 10.000.000: taxa adicional de 5 %**  
 2013: 7.500.000 €

## Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

- a taxa ou taxas adicionais incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante

**Pagamento da derrama estadual** (artº 104-A, CIRC)

**3 pagamentos adicionais por conta**

 Julho, Setembro e 15 de Dezembro  
 (7º, 9º e até ao dia 15 do 12º mês)

**Na Mod. 22**

Derrama estadual – Entregas por conta

**Cálculo do pagamento adicional por conta** (artº 105-A, CIRC)

**2011**
**Pagamentos adicionais por conta**
**2% × parte do LT superior a 2.000.000 €**  
 (ano anterior)

**2012**
**2,5% × parte do LT superior a 1.500.000 € até 10.000.000 €**  
**4,5% × parte do LT superior a 10.000.000 €**  
 (ano anterior)

2013: 7.500.000 €

## Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

- devido pagamento adicional por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante

**Exemplo**

X, SA, obteve LT = 2.700.000 € relativamente a 2011

Qual o montante de cada pagamento adicional por conta correspondente à derrama estadual a efetuar em 2012 ?

 Pagamentos adicionais por conta =  $2,5\% \times 1.200.000 = 30.000 \text{ €}$ 

- Cada um dos 3 pagamentos: 10.000 € ( $30.000 \div 3$ )



Supondo que em 2012, tem um LT = 3.000.000 €

- Derrama estadual =  $3\% \times 1.500.000 = 45.000 \text{ €}$
- Paga a diferença: 15.000 € (45.000 – 30.000)

E se o LT = 2.100.000 € ?

- Derrama estadual =  $3\% \times 600.000 = 18.000 \text{ €}$
- Reembolso da diferença: 12.000 € (18.000 – 30.000)

### Retenções na Fonte

As retenções na fonte são provisórias (têm a natureza de pagamentos por conta), constituindo deduções à coleta, dando origem, se for caso disso, a reembolsos de imposto

O mecanismo das retenções na fonte é regulado pelos atuais artigos 94 a 98, CIRC

#### Rendimentos sujeitos a retenção na fonte (artº 94, CIRC)

Retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português

- rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico
- rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico
- remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades
- restantes rendimentos de aplicação de capitais e rendimentos prediais
  - tal como são definidos para efeitos de IRS
- rendimentos referidos no artº 4, nº 3, d), CIRC, obtidos por entidades não residentes em território português
  - exercício em Portugal de profissionais de espetáculos ou desportistas

Quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade

- prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos
- rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos
- e rendimentos de outras prestações de serviços
  - realizados ou utilizados em território português
  - com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras

#### Taxas de retenção na fonte (artº 94, nº 4, CIRC)



2012: as retenções na fonte de IRC são efetuadas às taxas previstas para efeitos de retenções na fonte de IRS, relativas a residentes em território português

- aplicando-se aos rendimentos relativos a remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades, a taxa de 21,5%



### Retenções com carácter definitivo

As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, exceto nos seguintes casos em que têm carácter definitivo

- quando, nos termos do artº 9 e 10, CIRC, ou nas situações previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais, se excluam da isenção de IRC todos ou parte dos rendimentos de capitais
- quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis

Às retenções com carácter definitivo são aplicáveis as taxas previstas no artº 87, CIRC

- a obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS
  - ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos
- devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar

### Dispensa de retenção na fonte

- em IRC, apenas estão sujeitos a retenção na fonte os rendimentos previstos no artº 94, CIRC
- o artº 97, CIRC, enumera os casos em que a retenção é dispensada
- prestações de serviços de intermediação na celebração de contratos
  - não existe obrigação de retenção na fonte de IRC se tiver natureza de imposto por conta
  - o que sucederá se o beneficiário dos rendimentos for uma entidade residente ou um não residente com estabelecimento estável

### Taxas de Retenção na Fonte (carácter definitivo) (artº 87, nº 4, c), CIRC)

- Rendimentos de títulos de dívida e outros rendimentos de capitais pagos a não residentes sem estabelecimento estável
  - taxa de **21,5%** (2011) e **25%** (2012) (revogado o artº 87, nº 4, c), CIRC)

### Taxas de Retenção na Fonte (carácter pagamento por conta) (artº 94, nº 1, d) e nº 4, CIRC)

- Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades
  - taxa de 21,5% (2011 e 2012)

### Retenção na Fonte (Sociedades gestoras de património) (artº 94, nº 9, CIRC)

Tratando-se de rendimentos pagos ou colocados à disposição por sociedades gestoras de património residentes em território português com conta aberta nos termos do artº 5, nº 1, DL 163/94, de 4 de Junho, junto de entidades registadoras ou depositárias, a obrigação de efetuar a retenção na fonte é da sua responsabilidade

- e não da própria entidade registadora ou depositária (artº 94, nº 7, CIRC)

Retenção na Fonte: Taxa agravada (artº 87, nº 4, h), CIRC) (2011 e 2012)

- Rendimentos de capitais sempre que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados (**taxa de 30 %**), exceto quando seja identificado o beneficiário efetivo, termos em que se aplicam as regras gerais
  - contas jumbo: contas bancárias que servem de veículo de investimento em fundos e valores mobiliários mas cujos beneficiários últimos, geralmente não residentes, permanecem não identificados (artº 94, nº 3, c), CIRC)
  - retenção na fonte com caráter definitivo

Taxa Nominal das entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (artº 87, nº 5, CIRC)

- o Rendimento Global tributado a uma taxa de 21,5%

Contribuição extraordinária da Banca (2011)

- não concorre para a formação do lucro tributável a Contribuição Extraordinária sobre o setor bancário, prevista no artº 141, OE 2011

### Taxas de retenção na fonte (2012/2013)

| Rendimentos                                                                                                   | Residentes  | Não residentes | Legislação                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------|
| Propriedade intelectual ou industrial e prestações de informações (know-how)                                  | 16,5% (25%) | 15% (25%)      | artº 101, nº 1, a), CIRS<br>artº 87, nº 4, a), CIRC<br>artº 94, nº 4, CIRC |
| Uso ou concessão de equipamento industrial, agrícola ou científico                                            | 16,5% (25%) | 15% (25%)      | artº 101, nº 1, a), CIRS<br>artº 87, nº 4, b), CIRC<br>artº 94, nº 4, CIRC |
| Ações nominativas ou ao portador (dividendos)                                                                 | 25%         | 25%            | artº 71, nº 1, CIRS<br>artº 87, nº 4, c), CIRC<br>artº 94, nº 4, CIRC      |
| Lucros e adiantamentos por conta de lucros                                                                    |             |                |                                                                            |
| Juros de depósitos à ordem ou a prazo                                                                         |             |                |                                                                            |
| Títulos de dívida                                                                                             |             |                |                                                                            |
| Operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações...   |             |                |                                                                            |
| Swaps cambiais, de taxa de juro e divisas e outros                                                            |             |                |                                                                            |
| Resgate de seguros de vida (diferença entre montante recebido e os prémios pagos)                             | 16,5% (25%) | 25%            | artº 101,1 ou 71,1, CIRS<br>artº 94, nº 4, CIRC                            |
| Outros rendimentos de capitais                                                                                |             |                |                                                                            |
| Remunerações de membros dos órgãos estatutários                                                               | 21,5%       | 21,5%          | artº 94, nº 4, CIRC<br>artº 87, nº 4, CIRC                                 |
| Rendimentos prediais                                                                                          | 16,5% (25%) | 16,5% (25%)    | artº 101, nº 1, a), CIRS<br>artº 94, nº 4, CIRC                            |
| Rendimentos do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas | -           | 21,5% (25%)    | artº 71, nº 4, a), CIRS<br>artº 94, nº 4, CIRC                             |
| Comissões pela celebração de qualquer contrato e rendimentos de prestações de serviços ...                    | -           | 15% (25%)      | artº 87, nº 4, e), CIRC<br>artº 94, nº 4, CIRC                             |

## Juros e royalties

A Diretiva 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho, foi aditada ao Código do IRC pelo artº 2, DL 34/2005, de 17 de Fevereiro, com entrada em vigor em 1 de Julho de 2005

- Taxa de 10% é aplicável durante os primeiros quatro anos
- Taxa de 5% durante os quatro anos seguintes

Desde que verificados os termos, requisitos e condições estabelecidos na referida Diretiva, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor

## Derrama

**Lei das Finanças Locais** (Lei 2/2007, de 15 de Janeiro)

A derrama passou a ser calculada com base no lucro tributável declarado pelo sujeito passivo

Há lugar à liquidação de derrama no caso de IRC devido por:

- sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola
- não residentes com estabelecimento estável

Municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama

- até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)
- taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos com um volume de negócios no ano anterior que não ultrapasse 150.000 €

Os sujeitos passivos que cumulativamente:

- possuam estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais que um município
- e tenham matéria coletável superior a 50.000 €

Apresentam o Anexo A da Mod. 22, sendo o cálculo da derrama aí efetuado (artº 14, nº 2, da Lei 2/2007)

## Exemplo

Uma empresa que tem 10.000 € de lucro tributável irá pagar 150 € de derrama ( $1,5\% \times 10.000$  €, se o município lançar a taxa máxima)

Anteriormente à Lei 2/2007, calculando a coleta em  $25\% \times 10.000 = 2.500$  €, tínhamos uma derrama de 250 € (10%, taxa máxima, de 2.500 €) Portanto, vai pagar menos

Mas se tiver prejuízos fiscais dedutíveis de -5.000 €, o caso muda de figura

Paga na mesma  $1,5\% \times 10.000 = 150$  €

Pagava: Coleta  $25\% \times 5.000 = 1.250$  € Derrama:  $1.250 \times 10\% = 125$  € Logo, vai pagar mais

## Anexo A da Mod. 22

- o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município
- determinado pela proporção
- entre a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua
- e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional

### Exemplo

O sujeito passivo “Com Derramas, SA” com sede em Arganil, tem também um estabelecimento em Carcavelos e apresenta um Lucro Tributável de 100.000 € e uma Matéria Coletável de 60.000 € no período de 2011

A massa salarial paga na sede foi de 800.000 € e de 200.000 € nas instalações de Carcavelos (admita-se que taxa de derrama em Cascais é 1,5 % e não foi lançada derrama em Arganil)

#### Cálculo da derrama

- Arganil (M. Salarial):  $800.000 \times 0\% = 0,00 \text{ €}$
- Carcavelos (M. Salarial):  $200.000 \times 1,5\% = 3.000 \text{ €}$
- taxa média =  $3.000 \div 1.000.000 = 0,3\%$

Derrama = lucro tributável x taxa média

- $100.000 \times 0,3\% = 300 \text{ €}$

Carcavelos:  $100.000 \times (200.000 \div 1.000.000) \times 1,5\% = 300 \text{ €}$

### Exemplo

O sujeito passivo “Viso, SA” com sede em Viseu, tem estabelecimento na Guarda e apresenta um Lucro Tributável de 180.000 € e uma Matéria Coletável de 120.000 € no período de 2011

A massa salarial paga na sede foi de 300.000 € e de 200.000 € nas instalações da Guarda (admita-se que taxa de derrama em Viseu é 1,5 % e a da Guarda de 1%)

#### Cálculo da derrama

- Viseu (M. Salarial):  $300.000 \times 1,5\% = 4.500 \text{ €}$
- Guarda (M. Salarial):  $200.000 \times 1\% = 2.000 \text{ €}$
- taxa média =  $(4.500 + 2.000) \div (300.000 + 200.000) = 1,3\%$

Derrama = lucro tributável x taxa média

- $180.000 \times 1,3\% = 2.340 \text{ €}$ 
  - Viseu:  $180.000 \times (300.000 \div 500.000) \times 1,5\% = 1.620 \text{ €}$
  - Guarda:  $180.000 \times (200.000 \div 500.000) \times 1\% = 720 \text{ €}$

De acordo com o previsto na Lei das Finanças Locais

- os municípios podem deliberar o lançamento de uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos cujo volume de negócios no ano anterior não ultrapasse os 150.000 €

Neste caso, coexistirão duas taxas no respetivo município:

- a taxa normal, aplicável à generalidade das empresas
- e uma taxa reduzida aplicável apenas àquele universo

## Outras tributações autónomas

**Taxa de 20%** (2011) **25%** (2012/2013)

Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período (artº 88, nº 11, CIRC)

Dedução do imposto eventualmente retido na fonte (artº 88, nº 12, CIRC)

**Taxa de 35%**

Gastos ou encargos com indemnizações e compensações (artº 88, nº 13, a), CIRC):

- não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade definidos contratualmente, quando se verifique a cessação de funções de gestores, administradores e gerentes
- excedam o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício dos seus cargos até ao final do contrato antes do seu termo

Gastos com bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes (artº 88, nº 13, b), CIRC)

- que excedam 25% da remuneração anual e com valor superior a 27.500 €

Salvo se o seu pagamento for diferido em 3 anos em pelo menos 50% do seu valor e esteja dependente da performance da sociedade

### Exemplo

Tributação autónoma (artº 88, nº 13, b), CIRC)

XYZ, SA, atribui em 2011, bónus ao gestor, no montante de 30.000 €

A remuneração anual do gestor é de 100.000 €

- 30.000 € (bónus) > 25% × 100.000 (o bónus excede 25% da remuneração anual)
- Tributação autónoma (2011): 30.000 × 35% = 10.500 € (se pagamento em 2011)

Não será devida tributação autónoma (2011), se:

- 2011: paga 15.000 € (30.000 × 50%)
- 2012 a 2014: paga 5.000 € / ano (15.000 ÷ 3)

### Tributação autónoma excecional

Setor financeiro

- sujeitos a tributação autónoma em sede de IRC (artº 90, OE 2010)

**Taxa de 50%**

Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, pagas ou apuradas por instituições de crédito e sociedades financeiras, a administradores ou gerentes

- quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500 €

## 10. A Contabilidade e a Fiscalidade

### Relações entre contabilidade e fiscalidade

#### Contabilidade

- o conjunto de técnicas de avaliação dos fenómenos económicos, que visa a identificação, a medida e a comunicação de informação financeira e não financeira, a pessoas interessadas

#### Objetivos:

##### Contabilidade

- proporcionar informação útil para a tomada de decisões sobre a empresa

##### Fiscalidade

- redistribuição da riqueza, tendo em vista conseguir a obtenção de receitas para que o Estado possa fazer face às sempre crescentes despesas públicas

Os normativos fiscais relacionados com o imposto sobre os lucros, contêm disposições ou critérios que permitem, em geral, partindo do resultado contabilístico, chegar ao resultado fiscal, através duma série de normas fiscais que derrogam normas ou princípios contabilísticos

É este resultado fiscal, que em caso de lucro tributável, serve de base para fins de tributação

São as diferenças entre as normas contabilísticas e as fiscais, que conduzem a que na contabilidade os ativos e passivos tenham um valor contabilístico diferente da sua base fiscal, gerando esta problemática dos impostos diferidos

- o imposto a pagar calculado de acordo com as normas fiscais, não deverá coincidir com o gasto por imposto calculado com base nos princípios contabilísticos

Destas diferenças, entre os valores contabilísticos dos ativos e passivos e as respetivas bases fiscais, adiante designadas de “diferenças temporárias”, resultam:

- passivos por impostos diferidos (que representam mais imposto sobre o rendimento a pagar no futuro)
- ativos por impostos diferidos (que representarão poupança futura de imposto sobre o rendimento)

A problemática dos impostos diferidos, visa o tratamento contabilístico, das diferenças entre os valores contabilísticos (quantias escrituradas) dos ativos e passivos e as respetivas bases tributáveis, e também dos prejuízos fiscais compensáveis

- da existência de prejuízos fiscais resulta a possibilidade de compensação desses prejuízos com lucros tributáveis futuros

A contabilização do efeito tributário das diferenças temporárias, não é mais do que o reconhecimento contabilístico dos efeitos económicos futuros, em termos de mais, ou menos, pagamento de imposto sobre o rendimento

A atual tendência é o reconhecimento da autonomia da contabilidade em relação à fiscalidade, servindo-se esta dos elementos contabilísticos para, mediante aplicação de regras fiscais traduzidas em correções extracontabilísticas, a determinação da base tributável do IRC

## Impostos Diferidos

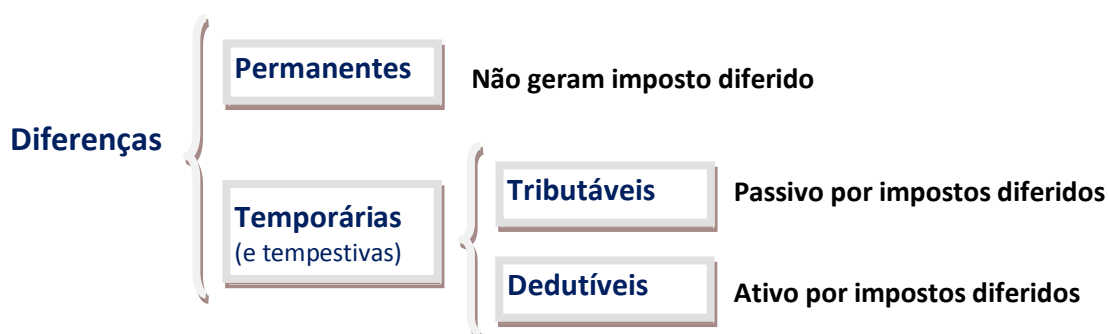
### Diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico

O resultado contabilístico não é, em regra, igual ao resultado fiscal

Diferenças de dois tipos:

- Diferenças permanentes ou definitivas
- Diferenças tempestivas ou diferenças temporárias de resultados

Diferenças entre valores contabilísticos e fiscais



### Diferenças permanentes ou definitivas

- são diferenças entre o resultado fiscal e o resultado contabilístico de um período que se originam no período corrente e não revertem nos períodos seguintes
- esgotam-se no período em que se verificam, e consequentemente, não afetam os impostos sobre lucros de períodos futuros

Exemplos:

Gastos contabilísticos não aceites fiscalmente

- multas e coimas e outros encargos pela prática de infrações, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual
  - estes gastos não são aceites fiscalmente, pelo que resultam num lucro tributável maior que o lucro contabilístico
- donativos ao Estado e outras entidades, dedutíveis fiscalmente em percentagem superior ao seu valor contabilístico
  - estas transações resultam num lucro tributável inferior ao lucro contabilístico
- despesas não documentadas e menos-valias contabilísticas, entre outros

Rendimentos contabilísticos não tributados

- mais-valias contabilísticas, entre outros

As variações patrimoniais, positivas ou negativas, que se esgotam no período, são também diferenças permanentes



## Diferenças Temporárias

Os ativos são realizáveis e os passivos liquidáveis no futuro

- à quantia por que se espera realizar o ativo, ou pagar um passivo, e pela qual ele se encontra contabilizado, chama-se de “quantia escriturada” ou, mais simplesmente, “valor contabilístico”
- nem sempre os valores contabilísticos dos ativos e/ou passivos, são os valores tomados para efeitos de tributação (“base tributável”), quando os ativos ou passivos são realizados ou pagos

## Base tributável

De um ativo ou passivo: a quantia atribuída a esse elemento para finalidades de tributação

|                |                                                                                                      |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Ativo</b>   | o montante fiscalmente dedutível quando da sua venda, ou através da sua utilização                   |
| <b>Passivo</b> | o valor tributável, quando os recursos empregados para a sua liquidação sejam dedutíveis fiscalmente |

As diferenças temporárias são as diferenças entre o valor contabilístico (quantia escriturada) de um ativo ou passivo e a sua base tributável

As diferenças temporárias são um conceito mais amplo do que o conceito de diferenças tempestivas

- as diferenças tempestivas (ou diferenças temporárias de resultados), resultam da existência de diferentes critérios de imputação temporal de gastos e rendimentos, por parte da contabilidade e da fiscalidade, originando-se num período e revertendo em período ou períodos futuros
  - diferenças associadas a grandezas relacionadas com os resultados do período
- as diferenças temporárias: conceito associado a contas do balanço

Existem situações, que não tendo influência ao nível da demonstração de resultados, originam valores contabilísticos de ativos e passivos, diferentes das suas respectivas bases tributáveis (as reavaliação de ativos fixos tangíveis)

Todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias

O contrário já não é verdadeiro

## Diferenças Temporárias Tributáveis

São diferenças temporárias das quais vai resultar um incremento de tributação quando a quantia escriturada do ativo for recuperada ou a do passivo for liquidada

Do seu efeito fiscal, resulta a contabilização de passivos por impostos diferidos

Casos de diferenças temporárias “puras”

- Reavaliações do ativo fixo tangível, quer efetuadas com base em diploma legal, quer efetuadas com fins meramente económicos

No caso de reservas de reavaliação efetuadas com base em diploma legal, os 40% do excesso de depreciações contabilizadas nos diferentes períodos, constituem já uma reversão da diferença temporária originada pela reavaliação



Casos de diferenças temporárias que também são diferenças tempestivas

- Quotas perdidas de depreciações, que originam, no futuro, um gasto não aceite fiscalmente
- Rendimento contabilístico anterior ao rendimento fiscal (reinvestimento de valores de realização no caso de mais-valias fiscais, no regime em vigor até 2001, inclusive)
- Gasto fiscal anterior ao gasto contabilístico (caso do prejuízos fiscais imputados por ACE)

As diferenças temporárias tributáveis originam passivos por impostos diferidos, isto é, delas resultará no futuro um incremento de tributação em imposto sobre o rendimento

### Diferenças Temporárias Dedutíveis

Resultarão menos impostos a pagar no futuro, quando a quantia escriturada do ativo for realizada ou a quantia escriturada do passivo for liquidada

Estas diferenças temporárias dedutíveis originam ativos por impostos diferidos, se verificadas as condições para o seu reconhecimento, isto é desde que verificada na sua plenitude a observância do princípio da prudência

São exemplos:

- Gasto contabilístico anterior ao gasto fiscal (provisões/ajustamentos não dedutíveis ou quotas excessivas)
- Rendimento fiscal anterior ao rendimento contabilístico (lucros tributáveis imputados por ACE)

Estas diferenças temporárias dedutíveis, terão relevância fiscal, e consequentemente darão origem a ativos por impostos diferidos, nomeadamente quando:

- se espera que a entidade vá ter lucros tributáveis futuros suficientes
- existem diferenças temporárias tributáveis em montante igual ou superior
- o prazo de reversão das diferenças temporárias tributáveis seja igual ao da reversão das diferenças temporárias deduzíveis

| Tipo de diferença | Definição                                                                                                                                                               | Caraterística                                                                                                                          | Tratamento                     |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| <b>Tributável</b> | Uma diferença da qual irá resultar uma compensação futura, que aumenta o imposto a pagar quando o ativo for realizado (por uso ou alienação) ou o passivo for liquidado | Ativo associado:<br>■ Quantia escriturada superior à base fiscal<br>Passivo associado:<br>■ Quantia escriturada inferior à base fiscal | Passivo por impostos diferidos |
| <b>Dedutível</b>  | Uma diferença da qual irá resultar uma compensação futura, que reduz o imposto a pagar quando o ativo for realizado ou o passivo for liquidado                          | Ativo associado:<br>■ Quantia escriturada inferior à base fiscal<br>Passivo associado:<br>■ Quantia escriturada superior à base fiscal | Ativo por impostos diferidos   |

## Métodos de contabilização do imposto

Se o imposto sobre lucro é visto como uma distribuição do resultado, o imposto a “distribuir” é o imposto calculado de acordo com as normas fiscais (imposto corrente)

Associado a esta forma de encarar o imposto sobre lucros, está o método de imposto a pagar

Se por outro lado, o imposto é visto como mais um gasto absolutamente necessário para o exercício da atividade da entidade

- então, o gasto a reconhecer não deve ser apenas o imposto corrente, mas, em observância, nomeadamente dos princípios contabilísticos do acréscimo e da correlação entre rendimentos e gastos, deve incluir também os efeitos tributários decorrentes da existência de diferenças temporárias originadas e revertidas no período
- e, se for caso disso, também o efeito tributário dos prejuízos fiscais compensáveis

Assim, o gasto por imposto do período, deve refletir os efeitos em impostos futuros derivados de transações ou eventos verificados no próprio período, e que lhes dão origem

|                                       |                               |
|---------------------------------------|-------------------------------|
| <b>Método do imposto a pagar</b>      | Método do Código IRC (Fiscal) |
| <b>Método dos efeitos tributáveis</b> | SNC NCRF 25 (Contabilidade)   |

## Impostos diferidos

- Divergências entre as normas contabilísticas e fiscais
- Valor contabilístico  $\neq$  Valor fiscal

## Os impostos sobre rendimento (NCRF 25)

- Reconhecimento do imposto corrente
  - reconhece o imposto estimado referente ao período, que só será pago no período seguinte
  - conta 8121, para ser subtraído ao lucro contabilístico e formar o resultado líquido do período
- Reconhecimento de impostos diferidos
  - reconhece impostos diferidos para que o gasto com imposto reconhecido num período seja constituído pelo imposto a pagar (imposto corrente) adicionado ou subtraído dos montantes de imposto que, por força de critérios fiscais, não são imputados aos períodos onde ocorre o facto que resulta no imposto
  - conta 8122, para serem descontados ao lucro contabilístico e formar o resultado líquido

## Método do imposto a pagar

O imposto que afeta o resultado do período é o imposto calculado aplicando a taxa de tributação sobre a base de incidência fiscal, incluindo derramas e tributações autónomas, e deduzindo as deduções à coleta (método que foi seguido em Portugal pelo POC)

## Imposto corrente

O imposto corrente é a quantia a pagar (ou receber) respeitante ao lucro tributável (matéria coletável) de um período

- reconhecido como um passivo, pela importância a pagar no período seguinte
- pode ser reconhecido como um ativo quando o resultado do imposto referente ao período é inferior às quantias já pagas a título de retenção e por conta

## Exemplo

A empresa registou os seguintes factos:

- durante o ano fez 3 pagamentos por conta no montante total de 45.000 €
- em 30.06.2011 recebeu juros de uma aplicação financeira no montante de 6.000 €, cujo pagamento foi objeto de retenção na fonte de 1.290 €
- em 31.12.2011 apurou montante total do imposto desse ano em 60.000 €, referente a 50.000 € de coleta, 7.000 € de tributações autónomas e 3.000 € de derrama

Os lançamentos contabilísticos associados àqueles factos foram os seguintes:

| Data              | Descrição                     | Valor         | Débito | Crédito |
|-------------------|-------------------------------|---------------|--------|---------|
| <b>30.06.2011</b> | Juros de aplicação financeira | <b>4.710</b>  | 12     | 7911    |
|                   |                               | <b>1.290</b>  | 2412   |         |
| <b>31.07.2011</b> |                               | <b>15.000</b> | 2411   | 12      |
| <b>30.09.2011</b> | Pagamentos por conta          | <b>15.000</b> | 2411   | 12      |
| <b>15.12.2011</b> |                               | <b>15.000</b> | 2411   | 12      |
| <b>31.12.2011</b> | IRC Estimado para o período   | <b>60.000</b> | 8121   | 2413    |
|                   |                               | <b>45.000</b> | 2414   | 2411    |
|                   |                               | <b>1.200</b>  | 2414   | 2412    |
| <b>31.12.2011</b> | Apuramento do imposto         | <b>60.000</b> | 2413   | 2414    |
|                   |                               | <b>13.800</b> | 2414   | 2416    |
| <b>31.05.2012</b> | Pagamento do imposto          | <b>13.800</b> | 2416   | 12      |

## Contas (SNC)

### Contas a receber e a pagar

- 24 Estado e outros entes públicos
- 241 Imposto sobre o rendimento
    - 2411 Pagamento por conta
    - 2412 Retenção na fonte
    - 2413 Imposto estimado
    - 2415 Apuramento do imposto
    - 2416 Imposto a pagar
    - 2417 Imposto a recuperar

### Contas de Resultados

- 81 Resultado líquido do período
- 811 Resultado antes de impostos
  - 812 Imposto sobre o rendimento do período
    - 8121 Imposto a pagar
    - 8122 Impostos diferidos
  - 811 Resultado líquido

## Método do efeitos tributáveis

A utilização de um método que tenha em conta os efeitos tributários das diferenças temporárias, é mais consentâneo com o objetivo da imagem fiel da posição financeira e dos resultados da entidade

A correta periodização do imposto sobre o rendimento implica que no resultado líquido do período se considere o montante do imposto que se preveja que venha a ser efetivamente liquidado:

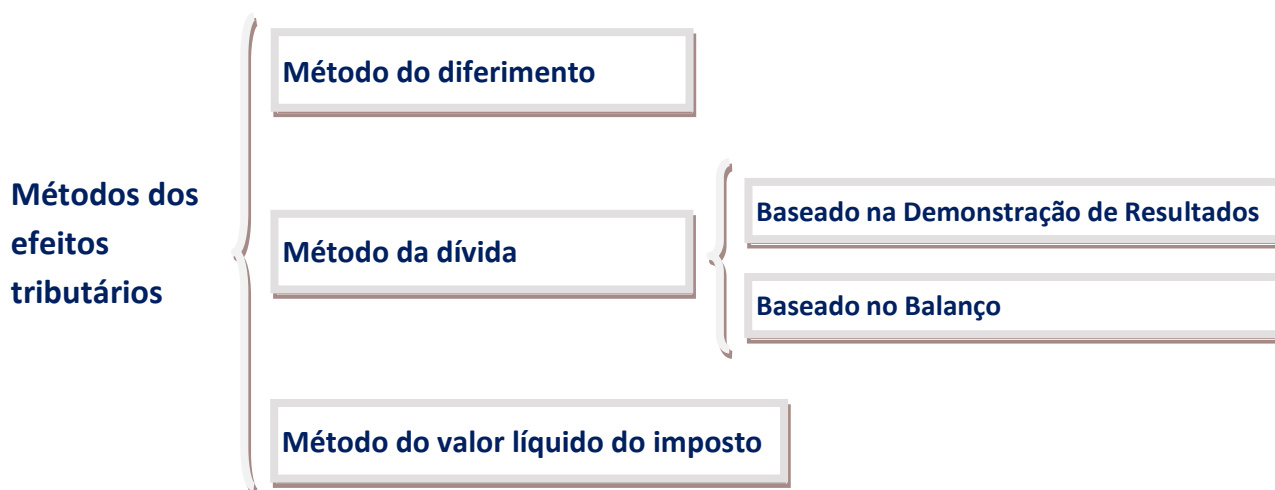
- por efeito da liquidação que especificamente respeita ao período
- em decorrência de liquidações referentes a outros períodos

No cálculo do imposto do período e partindo dos valores contabilísticos, o montante de incidência:

- deverá acolher as diferenças que se comportem como definitivas
- deverá excluir as diferenças respeitantes a compensações de períodos anteriores ou suscetíveis de compensação em períodos posteriores

## Métodos de contabilização dos efeitos tributários

São métodos que têm em consideração os efeitos fiscais motivados pelas divergências entre normas contabilísticas e fiscais, e consequentemente, entre a valorimetria contabilística e a fiscal aplicada a ativos e passivos



## O método do diferimento

Os saldos de ativos e passivos por impostos diferidos no balanço não representam direitos de receber ou obrigações de pagar dinheiro, razão pela qual são contabilizados como acréscimos de custos ou acréscimos de proveitos

A taxa de imposto utilizada é sempre a taxa histórica, não havendo correção do saldo de impostos diferidos em virtude de alterações da taxa de tributação, e as reversões das diferenças temporárias são mensuradas à taxa histórica

Implica um controlo individual das diferenças temporárias, podendo as diferenças temporárias similares ser agrupadas

O gasto por imposto do período é o somatório de:

- imposto a pagar apurado com base nas normas fiscais
- efeitos fiscais das diferenças temporárias diferidas para, ou de, outros períodos
- o efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se verificadas as condições para o seu reconhecimento

Trata-se de método já abandonado pelas principais normas internacionais

**Método da dívida** (também denominado, do Passivo, ou da responsabilidade, ou das taxas atualizadas)

Neste método os efeitos tributários das diferenças temporárias são calculados e relatados quer como ativos quer como passivos por impostos diferidos

- representam o pagamento adiantado de impostos futuros ou impostos a pagar no futuro

Assumem, na ótica deste método, a natureza de dívidas a receber, ou a pagar no futuro

Um ativo por impostos diferidos representa quantias a recuperar de imposto sobre lucro de períodos futuros, derivados de transações ou factos presentes, e poderá resultar de:

- Diferenças temporárias dedutíveis
- Prejuízos Fiscais reportáveis não utilizados
- Créditos fiscais reportáveis não utilizados

Um passivo por impostos diferidos representa uma maior quantia de impostos a pagar no futuro, derivada de transações ou factos presentes, resultante de diferenças temporárias tributáveis

Este método é também conhecido como “método das taxas atualizadas”, porque os saldos dos impostos diferidos no balanço são ajustados de acordo com alterações na taxa de imposto, ou alterações no imposto, ou o lançamento de novos impostos incidentes direta ou indiretamente sobre os lucros

As taxas a utilizar são as taxas aprovadas ou em vias de aprovação

As taxas a utilizar na mensuração devem ser as taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se prevê que venham a reverter as respetivas diferenças temporárias

Neste método o gasto por imposto compreende:

- A estimativa do imposto a pagar calculada de acordo com as normas fiscais
- O efeito tributário das diferenças que se originam ou reverterem no período
- Os ajustamentos aos saldos de impostos diferidos ativos e passivos decorrentes de alteração das taxas de imposto ou mudança nas leis tributárias, e
- O efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se verificadas as condições para o seu reconhecimento

Este é o método mais divulgado e é o utilizado na NCRF 25, na sua vertente do Balanço

Dentro do método da dívida podemos distinguir duas vertentes:

- Método da dívida baseado na demonstração de resultados
  - que opera teoricamente a partir do conceito de diferenças tempestivas
- Método da dívida baseado no balanço
  - que opera a partir do conceito de diferenças temporárias

### **Método de dívida baseado na demonstração de resultados**

Este método assenta no uso de diferenças tempestivas, ou diferenças temporárias de resultados, sendo estas as diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico cuja origem está nos diferentes critérios de imputação temporal de gastos e rendimentos utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade, e que revertem em períodos seguintes

Nesta modalidade do método, o gasto por imposto é assim calculado:

1. Cálculo do resultado contabilístico afetado pelas diferenças permanentes, obtendo-se um resultado “ajustado”
2. Aplicação de taxa de tributação obtendo-se assim o gasto por imposto  
Este montante deve ainda ser corrigido pelos ajustamentos que reflitam a variação de taxa de tributação e alteração de leis fiscais
3. Comparação do “gasto por imposto” com a “estimativa do IRC a pagar” obtendo-se assim o saldo de tributação diferida gerada no período

No caso de diferenças temporárias que não são diferenças tempestivas o efeito tributário é calculado separadamente (caso do efeito tributário das reavaliações)

| <b>Cálculo do Gasto por Imposto sobre o Rendimento do período</b> |                                                                                                                                                                                                      |
|-------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Resultado Líquido do Período</b>                               |                                                                                                                                                                                                      |
| + / –                                                             | Diferenças permanentes                                                                                                                                                                               |
| =                                                                 | <b>Resultado contabilístico ajustado</b>                                                                                                                                                             |
| ×                                                                 | Taxa do imposto                                                                                                                                                                                      |
| =                                                                 | <b>Imposto bruto</b>                                                                                                                                                                                 |
| –                                                                 | Deduções à coleta                                                                                                                                                                                    |
| + / –                                                             | Ajustes por mudança de taxa de imposto                                                                                                                                                               |
| =                                                                 | <b>Gasto por imposto do período</b>                                                                                                                                                                  |
| –                                                                 | Imposto a pagar                                                                                                                                                                                      |
| =                                                                 | <b>Se imposto a pagar &gt; gasto por imposto =&gt; Diferença = Ativo por impostos diferidos</b><br><b>Se imposto a pagar &lt; gasto por imposto =&gt; Diferença = Passivo por impostos diferidos</b> |

|                   |   |                    |       |                    |
|-------------------|---|--------------------|-------|--------------------|
| Gasto de Impostos | = | Impostos correntes | + / – | Impostos Diferidos |
|-------------------|---|--------------------|-------|--------------------|

### Método da dívida baseado no balanço

A filosofia desta vertente do método da dívida assenta no conceito de diferenças temporárias, que são diferenças entre o valor contabilístico dum ativo ou passivo constante no balanço (quantia escriturada) e a sua base fiscal

- o valor considerado pelo ativo ou passivo para efeitos de tributação, quando o ativo for realizado e o passivo liquidado

Nesta vertente do método da dívida, a forma de calcular o gasto do período por imposto sobre o rendimento, é a seguinte:

1. Calcular os ativos e passivos por impostos diferidos (expurgando os ativos e passivos para impostos diferidos cuja contrapartida não é qualquer rubrica da conta de resultados) no final do período e no início do período  
Determinar a sua variação
2. Calcular os valores do imposto a pagar respeitante ao período (de acordo com a declaração fiscal)
3. O gasto do período por imposto sobre o rendimento é a soma das duas parcelas

**Regra** (QE Quantia Escritura BT Base Tributável):

Impostos diferidos relacionados com ativos:

- $QE > BT$  Diferença Temporária Tributável
- $QE < BT$  Diferença Temporária Dedutível

$$\text{Diferença temporária acumulada} = QE - BT$$

Impostos diferidos relacionados com passivos:

- $QE > BT$  Diferença Temporária Dedutível
- $QE < BT$  Diferença Temporária Tributável

$$\text{Diferença temporária acumulada} = BT - QE$$

| Ativo     | Tipo de diferença     | Ativo/Passivo por Impostos Diferidos | Reconhecimento | Diferença |
|-----------|-----------------------|--------------------------------------|----------------|-----------|
| $QE > BT$ | Temporária Tributável | Passivo por Impostos Diferidos       | Sim            | $QE - BT$ |
| $QE < BT$ | Temporária Dedutível  | Ativo por Impostos Diferidos         | Prudência      |           |

| Passivo   | Tipo de diferença     | Ativo/Passivo por Impostos Diferidos | Reconhecimento | Diferença |
|-----------|-----------------------|--------------------------------------|----------------|-----------|
| $QE > BT$ | Temporária Dedutível  | Ativo por Impostos Diferidos         | Prudência      | $BT - QE$ |
| $QE < BT$ | Temporária Tributável | Passivo por Impostos Diferidos       | Sim            |           |

Os saldos de ativos e passivos por impostos diferidos calculam-se aplicando a taxa de tributação ao montante da diferença temporária

## O método do valor líquido de imposto

Neste método os valores dos impostos diferidos são componentes dos valores dos ativos ou passivos com que se relacionam, pelo que se devem representar no balanço junto aos respetivos ativos ou passivos em contas compensatórias

Trata-se de uma forma de apresentação e classificação diferente dos impostos diferidos, que terão de ser calculados com recurso ao método da dívida ou do diferimento

Trata-se de método que já não tem qualquer aplicação

## Base Tributável

A quantia atribuída a um ativo ou passivo para fins fiscais

Diferenças entre a quantia escriturada e a base fiscal

- as diferenças temporárias entre o lucro contabilístico e o lucro tributável (que originam compensações futuras do imposto) resultam sempre da existência de diferenças entre a quantia escriturada e a base fiscal de ativos ou passivos

## Exemplo

Em 2011 foi adquirido um bem para o ativo fixo tangível por 20.000 €, em que a taxa de depreciação estabelecida no DR 25/2009 é de 25%

Nos 2 primeiros anos, o bem irá ser depreciado à taxa de 40%, superior à taxa máxima aceite de 25%

Trata-se de uma diferença temporária, pois as diferenças entre o lucro contabilístico e o lucro fiscal verificadas em 2011 e 2012 serão recuperadas em 2013 e 2014

No final de 2011, a base tributável deste bem será de 15.000 € ( $20.000 - 25\% \times 20.000$ )

No final de 2011, o bem do ativo fixo tangível apresenta os seguintes valores:

- base tributável =  $20.000 - 5.000 = 15.000$  € e quantia escriturada =  $20.000 - 8.000 = 12.000$  €
- diferença entre a quantia escriturada e a base tributável = 3.000 €

Esta diferença de 3.000 € resultará em compensações futuras da seguinte forma:

- pela depreciação, porque esta diferença será decrescida à matéria coletável nos períodos em que as depreciações contabilísticas sejam inferiores à quota máxima
- pela eventual alienação, porque a mais-valia fiscal é determinada tendo em consideração a base fiscal, pelo que a diferença será imediatamente compensada

Em 2011, após reconhecer a depreciação do bem em 8.000 €, da qual só 5.000 € são aceites fiscalmente, a quantia escriturada ficará inferior à base fiscal em 3.000 €

Esta diferença será compensada nos períodos futuros, resultando numa redução do imposto a pagar

Trata-se portanto de uma diferença temporária dedutível

O imposto a compensar no futuro determinado pela diferença entre a base tributável e a quantia escriturada multiplicada pela taxa de imposto esperada no período em que ocorra a compensação

A depreciação não aceite fiscalmente em 2011 irá originar uma compensação futura do imposto igual a  $3.000 \times 25\% = 750$  € (assumiu-se uma taxa de imposto de 25%)



## **Reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos**

### **Reconhecimento**

A corrente dominante é a do reconhecimento total

### **Passivos por impostos diferidos**

- os passivos por impostos diferidos são as quantias a pagar de impostos sobre os lucros em períodos futuros, com respeito a diferenças temporárias tributáveis
- devem ser reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:
  - reconhecimento inicial do goodwill
  - reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:
    - não seja uma concentração de atividades empresarias
    - não afete, no momento da transação, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal)

### **Ativos por impostos diferidos**

- desde que se espere que venham a existir lucros fiscais nos períodos futuros que possibilitem a recuperação das diferenças temporárias dedutíveis, deve ser reconhecido um ativo por impostos diferidos
- o reconhecimento de ativos por impostos diferidos deve ser feito à data de cada balanço fazendo a reapreciação de todas as situações que não tenham sido reconhecidos por não estarem reunidas as condições exigidas e sempre que permitam a recuperação do ativo por impostos diferidos
- prejuízos fiscais
  - devem ser reconhecidos desde que seja provável a existência de lucros tributáveis nos períodos em que estes possam ser usados
  - caso existam dúvidas quanto à recuperação do ativo, a quantia do prejuízo fiscal deve ser reconhecida até a quantia de passivos por impostos diferidos se reverter nos mesmos períodos ou pela sua totalidade ficar-se provado que irão ocorrer lucros tributáveis
- os ativos por impostos diferidos não devem ser reconhecidos quando derivem de
  - goodwill negativo que tenha sido tratado como rendimento diferido
  - reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que não seja uma concentração de empresas e não afete, no momento da transação, nem o resultado contabilístico nem o resultado fiscal

A constituição de ativos por imposto diferidos só deverá ser efetuada quando existirem expectativas fundamentadas de que no futuro sejam gerados lucros aos quais se possam deduzir os ativos constituídos

- exemplo destas diferenças são os prejuízos fiscais que podem vir a ser deduzidos no lucro tributável dos períodos seguintes

## Mensuração de ativos e passivos por impostos diferidos

### Mensuração

Os ativos e passivos por impostos diferidos podem ser mensurados utilizando as taxas de tributação em vigor no período em que as diferenças temporárias se originaram

- as taxas em vigor no final do período em que se estão a mensurar os respetivos saldos
- as taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se espera venham a reverter as diferenças temporárias
- pelo valor presente, atual ou descontado

Os saldos de ativos e passivos por impostos diferidos calculam-se aplicando a taxa de tributação ao montante da diferença temporária

### Exemplo

Em 2011, a empresa calculou o IRC a pagar relativamente a esse ano em 10.000 €

Este montante contém uma parcela de 250 € resultante de um acréscimo à matéria coletável de 1.000 € relativo a depreciações que excederam a quota máxima

Este acréscimo ao imposto de 2011, será deduzido nos períodos seguintes, conforme o atual CIRC

Assim, o gasto com imposto a reconhecer em 2011 será de 9.750 €, que é igual ao imposto a pagar de 10.000 € (o imposto corrente) deduzido do acréscimo de 250 € efetuado por força do critério fiscal (o imposto diferido)

Considerando que o lucro contabilístico (RAI) é de 46.250 €:

- $RLE \text{ (imposto a pagar)} = 46.250 - 10.000 = 36.250 \text{ €}$
- $RLE \text{ (impostos diferidos)} = 46.250 - 10.000 + 250 = 46.250 - 9.750 = 36.500 \text{ €}$

### Regime fiscal dos prejuízos

No artº 52, CIRC, está regulado o regime da dedução dos prejuízos fiscais

- os prejuízos fiscais apurados em determinado período serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo os, de um ou mais dos 4 períodos seguintes (até 2009, 6 períodos)

Existe assim um direito de reporte dos prejuízos para a frente por um período de 4 anos

Este direito de reporte traduz-se na possibilidade de reduzir a carga fiscal futura caso venham a gerar-se lucros tributáveis para compensar tais prejuízos

Deve ser reconhecido um ativo por impostos diferidos relativamente aos prejuízos fiscais, na medida em que for previsível

- que venham a ser obtidos lucros tributáveis que permitam a dedução de tais prejuízos
- ou existam diferenças temporárias tributáveis que permitam a utilização dos referidos prejuízos

A existência de créditos fiscais que não sejam utilizados na totalidade num determinado período e que possam reportar para períodos futuros

- devem levar ao reconhecimento de um ativo por impostos diferidos, se for previsível a obtenção de lucros futuros que permitam a dedução á coleta de tais créditos fiscais

### Tipos de reporte

O tipo de reporte permitido pela legislação fiscal portuguesa, designa-se de reporte para a frente. Há no entanto países que permitem o reporte para trás, ou simultaneamente o reporte para trás e para a frente (EUA, Reino Unido, Alemanha).

Tal reporte para trás permite à empresa que obtém o prejuízo ser reembolsada de impostos correspondentes que tenha pago anteriormente ao ano em que apurou o prejuízo fiscal.

Nestes casos de reporte para trás, existe um direito efetivo, razão pela qual o ativo deve ser reconhecido.

### Natureza do direito de compensação de perdas

O direito de compensação de perdas (no reporte para a frente) é um direito de natureza contingente.

A Administração Fiscal reconhece o direito de compensação, e tal direito dá a possibilidade ao sujeito passivo de compensar o prejuízo fiscal com lucros tributáveis gerados no futuro.

- se a empresa tiver diferenças temporárias tributáveis, contra as quais os prejuízos fiscais possam ser utilizados
- se for provável que a empresa tenha lucros futuros suficientes para absorver o prejuízo fiscal
- se o prejuízo fiscal resultar de causas identificáveis e que provavelmente não se repetirão
- se houver oportunidades de planeamento fiscal que possam criar lucros tributáveis suficientes para absorver os prejuízos fiscais

Fora destas condições, não se deve reconhecer o efeito tributário dos prejuízos fiscais, isto sem prejuízo de futura reavaliação da situação.

### Exemplo

#### Método da dívida baseado na demonstração dos resultados

Reporte de prejuízo de 2007 no montante de -10.000 € (Ativo por impostos diferidos)

| Ano                               | 2007           | 2008         | 2009         | 2010         |
|-----------------------------------|----------------|--------------|--------------|--------------|
| <b>RAI LT/PF</b>                  | <b>-10.000</b> | <b>2.000</b> | <b>3.000</b> | <b>5.000</b> |
| Matéria coletável                 | 0              | 0            | 0            | 0            |
| Diferenças permanentes            | -              | -            | -            | -            |
| Diferenças temporárias dedutíveis | -10.000        | 2.000        | 3.000        | 5.000        |
| Taxa IRC                          | 30%            | 25%          | 25%          | 25%          |
| Imposto a pagar                   | 0              | 0            | 0            | 0            |
| Resultado ajustado × taxa         | -3.000         | 500          | 750          | 1.250        |
| Ajustamento por alteração de taxa |                | (1) 500      |              |              |
| Imposto diferido                  | -3.000         | 1.000        | 750          | 1.250        |

(1)  $10.000 \times 5\% = 500$

### Método da dívida baseado no balanço

| Ano                                                 | 2007    | 2008   | 2009   | 2010  |
|-----------------------------------------------------|---------|--------|--------|-------|
| LT/PF (RAI)                                         | -10.000 | 2.000  | 3.000  | 5.000 |
| Quantia Escriturada (QE) (Valor contabilístico)     | -10.000 | -8.000 | -5.000 | 0     |
| Base tributável (BT)                                | 0       | 0      | 0      | 0     |
| Diferenças temporárias dedutíveis (saldo) (QE - BT) | -10.000 | -8.000 | -5.000 | 0     |
| Taxa IRC                                            | 30%     | 25%    | 25%    | 25%   |
| Saldo ativo por imposto diferido                    | -3.000  | -2.000 | -1.250 | 0     |
| Variação do saldo ativo por Imposto Diferido        | -3.000  | 1.000  | 750    | 1.250 |
| Imposto a pagar                                     | 0       | 0      | 0      | 0     |
| Imposto diferido                                    | -3.000  | 1.000  | 750    | 1.250 |

### Resultados Líquidos do Período (MIP Método do Imposto a Pagar) (MID Método dos Impostos Diferidos)

#### 2007

■ RLE (MIP) =  $-10.000 - 0 = -10.000$  €

■ RLE (MID) =  $-10.000 + 3.000 = -7.000$  (como se recebesse 3.000 €) (vai recuperar nos anos seguintes)

Abate Q07 C.766: 3.000 €

#### 2008

■ RLE (MIP) =  $2.000 - 0 = 2.000$  €

■ RLE (MID) =  $2.000 - 1.000 = 1.000$  € (recuperação de 1.000 €)

Acresce Q07 C.725: 1.000 €

#### 2009

■ RLE (MIP) =  $3.000 - 0 = 3.000$  €

■ RLE (MID) =  $3.000 - 750 = 2.250$  € (recuperação de 750 €)

Acresce Q07 C.725: 750 €

#### 2010

■ RLE (MIP) =  $5.000 - 0 = 5.000$  €

■ RLE (MID) =  $5.000 - 1.250 = 3.750$  € (recuperação de 1.250 €)

Acresce Q07 C.725: 1.250 €

### Registos Contabilísticos

| 2007           | 2008           | 2009         | 2010           |
|----------------|----------------|--------------|----------------|
| D/ 2741: 3.000 | D/ 8122: 1.000 | D/ 8122: 750 | D/ 8122: 1.250 |
| C/ 8122: 3.000 | C/ 2741: 1.000 | C/ 2741: 750 | C/ 2741: 1.250 |

## Exemplo

### Método da dívida baseado no balanço

Perda por imparidade de dívidas de clientes de 10.000 € em 2008, com mora de 8 meses

| Ativo                                                                                        | 2008          | 2009          | 2010          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>RAI</b>                                                                                   | <b>42.500</b> | <b>41.250</b> | <b>48.750</b> |
| Correções Q07 (PI não aceites)                                                               | +7.500        | -5.000        | -2.500        |
| <b>Lucro Tributável (= MC)</b>                                                               | <b>50.000</b> | <b>36.250</b> | <b>46.250</b> |
| <b>Imposto a pagar</b><br>(2008: 25% e 2009 e 2010: 12,5% até 12.500 € e 25% pelo excedente) | <b>12.500</b> | <b>7.500</b>  | <b>10.000</b> |
| <b>Quantia Escriturada (QE) (A - PI) (Saldo) (10.000 - 10.000)</b>                           | <b>0</b>      | <b>0</b>      | <b>0</b>      |
| <b>Base tributável (BT) (A - PI aceites)</b>                                                 | <b>7.500</b>  | <b>2.500</b>  | <b>0</b>      |
| <b>Diferenças temporárias dedutíveis e reversões (QE - BT)</b>                               | <b>-7.500</b> | <b>-2.500</b> | <b>0</b>      |
| <b>Taxa IRC</b> (valorização a 25%, desprezando os 12,5%)                                    | <b>25%</b>    | <b>25%</b>    | <b>25%</b>    |
| <b>Saldo ativo por imposto diferido</b>                                                      | <b>-1.875</b> | <b>-625</b>   | <b>0</b>      |
| <b>Variação do saldo do ativo por imposto diferido</b>                                       | <b>-1.875</b> | <b>1.250</b>  | <b>625</b>    |
| <b>Imposto diferido</b>                                                                      | <b>-1.875</b> | <b>1.250</b>  | <b>625</b>    |
| <b>RLE (Imposto a pagar)</b>                                                                 | <b>30.000</b> | <b>33.750</b> | <b>38.750</b> |
| <b>RLE (Impostos diferidos)</b>                                                              | <b>31.875</b> | <b>32.500</b> | <b>38.125</b> |
| <b>Q07 (Abate C.766) (Acrece C.725)</b>                                                      | <b>-1.875</b> | <b>+1.250</b> | <b>+625</b>   |

### Período 2008

■ Método do imposto a pagar:  $RLE = 42.500 - 12.500 = 30.000 \text{ €}$

■ Método do imposto diferido:  $RLE = 42.500 - 12.500 - (-1.875) = 31.875 \text{ €}$

Abate Q07 C.766:  $30.000 - 31.875 = -1.875 \text{ €}$

(paga a mais 1.875 €, mas adquire o direito a recuperar no futuro) (resultado diferido maior)

### Período 2009

■ Método do imposto a pagar:  $RLE = 41.250 - 7.500 = 33.750 \text{ €}$

■ Método do imposto diferido:  $RLE = 41.250 - 7.500 - 1.250 = 32.500 \text{ €}$

Acrece Q07 C.725:  $33.750 - 32.500 = +1.250 \text{ €}$

(recupera 1.250 €, de parte dos 1.875 € de 2008)

### Período 2010

■ Método do imposto a pagar:  $RLE = 48.750 - 10.000 = 38.750 \text{ €}$

■ Método do imposto diferido:  $RLE = 48.750 - 10.000 - 625 = 38.125 \text{ €}$

Acrece Q07 C.725:  $38.750 - 38.125 = +625 \text{ €}$

(recupera 625 €, da parte restante dos 1.875 € de 2008)

### Exemplo

Uma máquina já totalmente depreciada foi objeto duma reavaliação livre (revalorização), daí resultando um valor reavaliado de 12.000 €

A vida útil adicional atribuída foi de 3 anos

A reavaliação foi feita no ano 2007 e só no ano seguinte o bem começou a ser depreciado

| Ano                                                                                                     | 2007          | 2008          | 2009          | 2010          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>RAI</b>                                                                                              | <b>30.000</b> | <b>28.000</b> | <b>32.250</b> | <b>42.250</b> |
| <b>Correções Q07 (Depreciações não aceites)</b>                                                         | <b>0</b>      | <b>+4.000</b> | <b>+4.000</b> | <b>+4.000</b> |
| <b>Lucro Tributável (= MC)</b>                                                                          | <b>30.000</b> | <b>32.000</b> | <b>36.250</b> | <b>46.250</b> |
| <b>Imposto a pagar</b><br>(2007: 30%; 2008: 25% e 2009 e 2010: 12,5% até 12.500 € e 25% pelo excedente) | <b>9.000</b>  | <b>8.000</b>  | <b>7.500</b>  | <b>10.000</b> |
| <b>Diferenças temporárias tributáveis</b>                                                               | <b>12.000</b> | <b>8.000</b>  | <b>4.000</b>  | <b>0</b>      |
| <b>Taxa IRC</b>                                                                                         | <b>30%</b>    | <b>25%</b>    | <b>25%</b>    | <b>25%</b>    |
| <b>Saldo do Passivo por imposto diferido</b>                                                            | <b>3.600</b>  | <b>2.000</b>  | <b>1.000</b>  | <b>0</b>      |
| <b>Variação de saldos</b>                                                                               | <b>3.600</b>  | <b>-1.600</b> | <b>-1.000</b> | <b>-1.000</b> |
| <b>Passivo por imposto diferido</b>                                                                     | <b>3.600</b>  | <b>-1.600</b> | <b>-1.000</b> | <b>-1.000</b> |
| <b>RLE (Imposto a pagar)</b>                                                                            | <b>21.000</b> | <b>20.000</b> | <b>24.750</b> | <b>32.250</b> |
| <b>RLE (Impostos diferidos)</b>                                                                         | <b>17.400</b> | <b>21.600</b> | <b>25.750</b> | <b>33.250</b> |
| <b>Q07 (Abate C.766) (Acredita C.725)</b>                                                               | <b>+3.600</b> | <b>-1.600</b> | <b>-1.000</b> | <b>-1.000</b> |

### Lançamentos a efetuar:

#### Ano 2007

Pela reavaliação livre

- D/ 433.x - equipamento básico 12.000 €
- C/ 5891 - reserva reavaliação antes impostos 12.000 €

Efeito tributário da reavaliação livre (diferença temporária tributável)

- D/ 5892 - imposto diferido relativo à reavaliação - outras 3.600 €
- C/ 2742 - passivo por impostos diferidos 3.600 €

#### Ano 2008 a 2010

As depreciações contabilizadas em cada um dos 3 períodos

- D/ 642 - depreciações ativos fixos tangíveis (acrescem Q07) 4.000 €
- C/ 438 - depreciações acumuladas 4.000 €

Em relação à parte da realização da reserva no período

- D/ 5891 - reserva reavaliação antes impostos 4.000 €
- C/ 56.x - resultados transitados - regularização de excedentes 4.000 €

Pelo efeito fiscal, a reversão da diferença tributária (correspondente às depreciações não aceites fiscalmente em cada um dos períodos)

- D/ 2742 - passivo por impostos diferidos
- C/ 8122 - imposto diferido

| 2008    | 2009    | 2010    |
|---------|---------|---------|
| 1.600 € | 1.000 € | 1.000 € |
| 1.600 € | 1.000 € | 1.000 € |

Pela redução impostos diferidos associados à reavaliação livre

- D/ 56.x – resultados transitados - regularização excedentes
- C/ 5892 - impostos diferidos relativos à reavaliação

| 2008    | 2009    | 2010    |
|---------|---------|---------|
| 1.600 € | 1.000 € | 1.000 € |
| 1.600 € | 1.000 € | 1.000 € |

|                                                                                    |                                                                                                  |                                                                                                  |                                                                                                   |
|------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>8122 Imposto diferido</b><br><div>1.600</div> <div>1.000</div> <div>1.000</div> | <b>2742 Passivo I. D.</b><br><div>1.600</div> <div>1.000</div> <div>1.000</div> <div>3.600</div> | <b>5892 Reserva I. D.</b><br><div>3.600</div> <div>1.600</div> <div>1.000</div> <div>1.000</div> | <b>5891 Reserva Reav.</b><br><div>4.000</div> <div>4.000</div> <div>4.000</div> <div>12.000</div> |
|------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                   |       |
|-----------------------------------|-------|
| <b>56x Resultados Transitados</b> |       |
| 1.600                             | 4.000 |
| 1.000                             | 4.000 |
| 1.000                             | 4.000 |

### Exemplo

Se fosse uma reavaliação fiscal (aceite 60% da depreciação)

| Ano                                                                                                     | 2007          | 2008          | 2009          | 2010          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>RAI</b>                                                                                              | <b>30.000</b> | <b>28.000</b> | <b>32.250</b> | <b>42.250</b> |
| Correções Q07 (Depreciações não aceites)                                                                | 0             | +1.600        | +1.600        | +1.600        |
| <b>Lucro Tributável (= MC)</b>                                                                          | <b>30.000</b> | <b>29.600</b> | <b>33.850</b> | <b>43.850</b> |
| <b>Imposto a pagar</b><br>(2007: 30%; 2008: 25% e 2009 e 2010: 12,5% até 12.500 € e 25% pelo excedente) | <b>9.000</b>  | <b>7.400</b>  | <b>6.900</b>  | <b>9.400</b>  |
| <b>Diferenças temporárias tributáveis (40%)</b>                                                         | <b>4.800</b>  | <b>3.200</b>  | <b>1.600</b>  | <b>0</b>      |
| <b>Taxa IRC</b>                                                                                         | <b>30%</b>    | <b>25%</b>    | <b>25%</b>    | <b>25%</b>    |
| <b>Saldo do Passivo por imposto diferido</b>                                                            | <b>1.440</b>  | <b>800</b>    | <b>400</b>    | <b>0</b>      |
| <b>Variação de saldos</b>                                                                               | <b>1.440</b>  | <b>-640</b>   | <b>-400</b>   | <b>-400</b>   |
| <b>Passivo por imposto diferido</b>                                                                     | <b>1.440</b>  | <b>-640</b>   | <b>-400</b>   | <b>-400</b>   |
| <b>RLE (Imposto a pagar)</b>                                                                            | <b>21.000</b> | <b>20.600</b> | <b>25.350</b> | <b>32.850</b> |
| <b>RLE (Impostos diferidos)</b>                                                                         | <b>19.560</b> | <b>21.240</b> | <b>25.750</b> | <b>33.250</b> |
| <b>Q07 (Abate C.766) (Acresce C.725)</b>                                                                | <b>+1.440</b> | <b>-640</b>   | <b>-400</b>   | <b>-400</b>   |

**Exemplo**

X, Lda, em 2009, não tinha qualquer saldo na conta 219 relativamente a perdas por imparidades de dívidas de clientes

Em 2010, reforçou as perdas por imparidade de acordo com o Mapa seguinte

| Perdas por Imparidade | 6/12       | 12/18      | 18/24      | >24  | Total  |
|-----------------------|------------|------------|------------|------|--------|
| Conta 219             | (a) 20.000 | (b) 10.000 | (c) 20.000 | -    | 50.000 |
| % Aceite              | 25%        | 50%        | 75%        | 100% |        |
| Aceite Fiscal         | 2.500      | 7.500      | 17.500     | -    | 27.500 |

(a) 10.000 Estado      (b) 5.000 Processo Falência      (c) 10.000 Reclamação Judicial

Em 2011, tem-se:

| Perdas por Imparidade | 6/12       | 12/18  | 18/24      | >24        | Total   |
|-----------------------|------------|--------|------------|------------|---------|
| Conta 219             | (a) 30.000 | 20.000 | (b) 40.000 | (c) 10.000 | 100.000 |
| % Aceite              | 25%        | 50%    | 75%        | 100%       |         |
| Aceite Fiscal         | 15.000     | 10.000 | 22.500     | 10.000     | 57.500  |

(a) 10.000 Reclamação Judicial      (b) 10.000 Estado      (c) 5.000 Processo de Falência

Em 2012, tem-se:

| Perdas por Imparidade | 6/12   | 12/18  | 18/24      | >24        | Total  |
|-----------------------|--------|--------|------------|------------|--------|
| Conta 219             | 20.000 | 20.000 | (a) 20.000 | (b) 10.000 | 70.000 |
| % Aceite              | 25%    | 50%    | 75%        | 100%       |        |
| Aceite Fiscal         | 15.000 | 10.000 | 22.500     | 10.000     | 32.500 |

(a) 10.000 Reclamação Judicial      (b) 10.000 Estado

Impostos diferidos

| Ativo                                                   | 2010              | 2011                | 2012              |
|---------------------------------------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|
| Quantia Escriturada (A – PI)                            | 0                 | 0                   | 0                 |
| Saldo QE                                                | (50.000 – 50.000) | (100.000 – 100.000) | (70.000 – 70.000) |
| Base tributável (A – PI aceites)                        | 22.500            | 42.500              | 37.500            |
| Saldo BF                                                | (50.000 – 27.500) | (100.000 – 57.500)  | (70.000 – 32.500) |
| Diferenças temporárias dedutíveis e reversões (QE – BF) | –22.500           | –42.500             | –37.500           |
| Taxa IRC                                                | 25%               | 25%                 | 25%               |
| Saldo ativo por imposto diferido                        | –5.625            | –10.625             | –9.375            |
| Variação do saldo ativo por imposto diferido            | –5.625            | –5.000              | +1.250            |
| Ativo por imposto diferido                              | –5.625            | –5.000              | +1.250            |



**Exemplo**

Em 2010, constituída uma provisão para garantias a clientes, pela 1ª vez, no montante de 10.000 €, tendo acrescido ao Q07 o montante de 2.000 €

Em 2011, reversão de 1.800 €, tendo abatido ao Q07, 1.100 €

Em 2012, o reforço da provisão foi de 6.500 €, tendo acrescido 1.500 €

Em 2013, cessou

| Passivo                                                             | 2010               | 2011               | 2012               | 2013               |
|---------------------------------------------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| <b>RAI</b>                                                          | <b>44.250</b>      | <b>39.350</b>      | <b>52.750</b>      | <b>36.250</b>      |
| <b>Correções Q07</b> (Provisões não aceites)                        | <b>+2.000</b>      | <b>-1.100</b>      | <b>+1.500</b>      | <b>-2.400</b>      |
| <b>Lucro Tributável (= MC)</b>                                      | <b>46.250</b>      | <b>38.250</b>      | <b>54.250</b>      | <b>33.850</b>      |
| <b>Imposto a pagar</b><br>(12,5% até 12.500 € e 25% pelo excedente) | <b>10.000</b>      | <b>8.000</b>       | <b>12.000</b>      | <b>6.900</b>       |
| <b>Quantia assentada (saldo) QE</b>                                 | <b>10.000</b>      | <b>8.200</b>       | <b>14.700</b>      | <b>0</b>           |
| <b>Base fiscal (saldo) BT</b>                                       | <b>8.000</b>       | <b>7.300</b>       | <b>12.300</b>      | <b>0</b>           |
| <b>Diferenças temporárias dedutíveis (BT – QE)</b>                  | <b>-2.000</b>      | <b>-900</b>        | <b>-2.400</b>      | <b>0</b>           |
| <b>Taxa IRC</b>                                                     | <b>25%</b>         | <b>25%</b>         | <b>25%</b>         | <b>25%</b>         |
| <b>Saldo Ativo por imposto diferido</b>                             | <b>-500</b>        | <b>-225</b>        | <b>-600</b>        | <b>0</b>           |
| <b>Ativo por imposto diferido</b>                                   | <b>-500</b>        | <b>+275</b>        | <b>-375</b>        | <b>+600</b>        |
| <b>RLE (Imposto a pagar)</b>                                        | <b>34.250</b>      | <b>31.350</b>      | <b>40.750</b>      | <b>29.350</b>      |
| <b>RLE (Impostos diferidos)</b>                                     | <b>34.750</b>      | <b>31.075</b>      | <b>41.125</b>      | <b>28.750</b>      |
| <b>Q07 (Abate C.766) (Acresce C.725)</b>                            | <b>-500</b>        | <b>+275</b>        | <b>-375</b>        | <b>+600</b>        |
| <b>Registo contabilístico</b>                                       | D/ 2741<br>C/ 8122 | D/ 8122<br>C/ 2741 | D/ 8122<br>C/ 2741 | D/ 8122<br>C/ 2741 |

**2011**

■ Variação saldo contabilístico:  $8.200 - 10.000 = -1.800$

■ Variação saldo fiscal aceite:  $7.300 - 8.000 = -700$

■ Diferença:  $-1.800 - (-700) = -1.100$  €

$-1.800 - (X - 8.000) = -1.100 \Rightarrow X = 7.300$  €

**2012**

■ Variação saldo contabilístico:  $14.700 - 8.200 = 6.500$

■ Variação saldo fiscal aceite:  $12.300 - 7.300 = 5.000$

■ Diferença:  $6.500 - (5.000) = 1.500$  €

$6.500 - (Y - 7.300) = 1.500 \Rightarrow Y = 12.300$  €

### Exemplo

Em 2010, a empresa adquiriu uma máquina por 100.000 €, depreciada à taxa de 20%

As depreciações serão:

| Ano  | Taxa        | Quota Contabilística | Q07        | Quota Fiscal |
|------|-------------|----------------------|------------|--------------|
| 2010 | 30%         | 30.000               | +10.000    | 20.000       |
| 2011 | 8%          | 8.000                | Qp = 2.000 | 10.000       |
| 2012 | 15%         | 15.000               | -5.000     | 20.000       |
| 2013 | 20%         | 20.000               |            | 20.000       |
| 2014 | 15%         | 15.000               | -5.000     | 20.000       |
| 2015 | 12%         | 12.000               | +2.000     | 10.000       |
|      | <b>100%</b> | <b>100.000</b>       |            |              |

$Q_{\text{Perdida}}$  e  $Q_{\text{excessiva}}$  (Ativo e Passivo por impostos diferidos)

| Ativo                                                               | 2010                                             | 2011                                            | 2012                                            | 2013                                            | 2014                                            | 2015                                       |
|---------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| <b>RAI</b>                                                          | <b>44.250</b>                                    | <b>38.250</b>                                   | <b>51.250</b>                                   | <b>36.250</b>                                   | <b>31.250</b>                                   | <b>28.250</b>                              |
| <b>Correções Q07</b><br>(Depreciações não aceites)                  | <b>+10.000</b>                                   |                                                 | <b>-5.000</b>                                   |                                                 | <b>-5.000</b>                                   | <b>+2.000</b>                              |
| <b>Lucro Tributável (= MC)</b>                                      | <b>54.250</b>                                    | <b>38.250</b>                                   | <b>46.250</b>                                   | <b>36.250</b>                                   | <b>26.250</b>                                   | <b>30.250</b>                              |
| <b>Imposto a pagar</b><br>(12,5% até 12.500 € e 25% pelo excedente) | <b>12.000</b>                                    | <b>8.000</b>                                    | <b>10.000</b>                                   | <b>7.500</b>                                    | <b>5.000</b>                                    | <b>6.000</b>                               |
| <b>Quantia escriturada QE (saldo)</b>                               | <b>70.000</b><br><small>100.000 – 30.000</small> | <b>62.000</b><br><small>70.000 – 8.000</small>  | <b>47.000</b><br><small>62.000 – 15.000</small> | <b>27.000</b><br><small>47.000 – 20.000</small> | <b>12.000</b><br><small>27.000 – 15.000</small> | <b>0</b><br><small>12.000 – 12.000</small> |
| <b>Base tributável BT (saldo)</b>                                   | <b>80.000</b><br><small>100.000 – 20.000</small> | <b>70.000</b><br><small>80.000 – 10.000</small> | <b>50.000</b><br><small>70.000 – 20.000</small> | <b>30.000</b><br><small>50.000 – 20.000</small> | <b>10.000</b><br><small>30.000 – 20.000</small> | <b>0</b><br><small>10.000 – 10.000</small> |
| <b>Diferenças temporárias (QE – BT)</b>                             | <b>-10.000</b>                                   | <b>-8.000</b>                                   | <b>-3.000</b>                                   | <b>-3.000</b>                                   | <b>2.000</b>                                    | <b>0</b>                                   |
| <b>Diferenças temporárias dedutíveis</b>                            | <b>-10.000</b>                                   | <b>-10.000</b>                                  | <b>-5.000</b>                                   | <b>-5.000</b>                                   | <b>0</b>                                        | <b>0</b>                                   |
| <b>Diferenças temporárias tributáveis</b>                           | <b>0</b>                                         | <b>2.000</b>                                    | <b>2.000</b>                                    | <b>2.000</b>                                    | <b>2.000</b>                                    | <b>0</b>                                   |
| <b>Taxa IRC</b>                                                     | <b>25%</b>                                       | <b>25%</b>                                      | <b>25%</b>                                      | <b>25%</b>                                      | <b>25%</b>                                      | <b>25%</b>                                 |
| <b>Saldo Ativo por imposto diferido</b>                             | <b>-2.500</b>                                    | <b>-2.500</b>                                   | <b>-1.250</b>                                   | <b>-1.250</b>                                   | <b>0</b>                                        |                                            |
| <b>Saldo Passivo por imposto diferido</b>                           |                                                  | <b>500</b>                                      | <b>500</b>                                      | <b>500</b>                                      | <b>500</b>                                      | <b>0</b>                                   |
| <b>Variação saldos ativos (I.D.)</b>                                | <b>-2.500</b>                                    | <b>0</b>                                        | <b>1.250</b>                                    | <b>0</b>                                        | <b>1.250</b>                                    |                                            |
| <b>Variação saldos passivos (I.D.)</b>                              |                                                  | <b>500</b>                                      | <b>0</b>                                        | <b>0</b>                                        | <b>0</b>                                        | <b>-500</b>                                |
| <b>Imposto diferido</b>                                             | <b>-2.500</b>                                    | <b>500</b>                                      | <b>1.250</b>                                    | <b>0</b>                                        | <b>1.250</b>                                    | <b>-500</b>                                |
| <b>RLE (Imposto a pagar)</b>                                        | <b>32.250</b>                                    | <b>30.250</b>                                   | <b>41.250</b>                                   | <b>28.750</b>                                   | <b>26.250</b>                                   | <b>22.250</b>                              |
| <b>RLE (Impostos diferidos)</b>                                     | <b>34.750</b>                                    | <b>29.750</b>                                   | <b>40.000</b>                                   | <b>28.750</b>                                   | <b>25.000</b>                                   | <b>22.750</b>                              |
| <b>Q07 (Abate C.766) (Acredita C.725)</b>                           | <b>-2.500</b>                                    | <b>+500</b>                                     | <b>+1.250</b>                                   | <b>0</b>                                        | <b>+1.250</b>                                   | <b>-500</b>                                |

A equivalência patrimonial é um método de contabilização das participações financeiras que se caracteriza pelo facto da quota-parte dos resultados a que a empresa participante tem direito na participada ser contabilizada no período a que estes resultados respeitam

Deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, exceto até ao ponto em que as seguintes condições sejam satisfeitas:

- que a empresa-mãe, o investidor ou o empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária
- que seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível

Deve ser reconhecido um ativo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, até ao ponto em que seja provável que:

- a diferença temporária reverterá no futuro previsível
- estará disponível o lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada

### Exemplo

#### Método da Equivalência Patrimonial

Em 01/01/2010, determinada empresa “M” subscreveu e realizou uma participação de 30% no capital da sociedade “F”, constituída com um capital social de 10.000

Em 31/12/2010, a sociedade “F” apurou um lucro de 800 € e no decorrer do ano 2011 distribuiu dividendos no montante de 300 €

Em 31/12/2011, a sociedade “F” obteve um prejuízo de 400 €

Admita-se que os dividendos estão sujeitos a tributação e o efeito de impostos diferidos com base numa taxa de imposto sobre o rendimento de 25%

Com base nestes elementos apresenta-se em seguida a contabilização dos factos descritos considerando a hipótese da sociedade “M” contabilizar as participações financeiras pelo método da equivalência patrimonial

| Data       | Descrição                             | Valor | Débito | Crédito |
|------------|---------------------------------------|-------|--------|---------|
| 01.01.2010 | Subscrição                            | 3.000 | 4121   | 12      |
| 31.12.2010 | Registo da quota-parte do lucro       | 240   | 4121   | 7851    |
|            | Abate Q07 C.758 (artº 18, nº 8, CIRC) | -240  |        |         |
| 31.12.2010 | Passivo por impostos diferidos        | 60    | 8122   | 2742    |

| Data       | Descrição                                    | Valor | Débito | Crédito |
|------------|----------------------------------------------|-------|--------|---------|
| 01.04.2011 | Recebimento dos dividendos                   | 90    | 12     | 4121    |
|            | Acresce Q07 C.712 (artº 18, nº 8, CIRC)      | +90   |        |         |
|            | Abate Q07 C.771 (artº 51, nº 1, CIRC)        | -90   |        |         |
| 31.12.2011 | Registo dos impostos diferidos:              | 60    | 2742   |         |
|            | ▪ $90 \times 25\% = 22,50 \text{ €}$         | 22,50 |        | 8122    |
|            | ▪ $(240 - 90) \times 25\% = 37,50 \text{ €}$ | 37,50 |        | 56x     |
| 31.12.2011 | Registo da quota-parte do prejuízo           | 120   | 6852   | 4121    |
| 31.12.2011 | Ativo por impostos diferidos                 | 30    | 2741   | 8122    |

## A transição do POC para o SNC

### Planeamento da transição para o SNC

O planeamento da transição mostra-se fundamental para uma transição eficiente, uma vez que é necessário atender a duas circunstâncias especiais:

- preparar os comparativos do primeiro ano de aplicação (a 31/12/2009)
- reformular o balanço de abertura, registando os ajustamentos necessários como se a entidade já aplicasse as novas normas no Balanço de abertura (a 1/1/2010)

Necessário que no ano de 2009 (ano anterior à 1ª aplicação) a empresa elimine todos os ativos e passivos que não cumpram os respetivos requisitos de reconhecimento

### NCRF 3 (adoção pela 1ª vez das NCRF)

Norma de procedimento que visa assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF (2010), contenham informação que:

- seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados
- proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as NCRF
- possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes

### Fiscalidade pela aplicação pela 1ª vez das NCRF

Regime transitório (artº 5, DL 159/2009)

- as variações nos capitais próprios que resultarem do reconhecimento ou desreconhecimento de ativos ou passivos ou das alterações da sua mensuração

Só relevam para efeitos fiscais

- se os gastos, rendimentos e variações patrimoniais que venham a ser reconhecidos após a transição forem também fiscalmente relevantes

Os efeitos nos capitais próprios da adoção pela 1ª vez das NCRF que sejam fiscalmente relevantes são repartidos por 5 anos, em partes iguais

- 1º período de tributação em que se adote o novo normativo e seguintes

Ajustamentos evidenciados no dossier fiscal (artº 5, nº 3, DL 159/2009)

Da transição do POC para o SNC, podem resultar as seguintes situações:

#### Só com relevância fiscal

Na contabilidade mantêm-se os princípios, mas na fiscalidade as regras de 2010 divergem das de 2009 (segue o regime fiscal anterior)

#### Só com relevância contabilística

Não tem efeitos fiscais, resultantes da transição

#### Com relevância contabilística e fiscal

Em termos contabilísticos alteram-se os princípios, tal como na fiscalidade em que as regras de 2010 divergem das de 2009 (efeitos nos capitais próprios e na fiscalidade repartidos por 5 anos, em partes iguais)

**NCRF 3 (adoção pela 1ª vez das NCRF)**
**Eliminação de itens existentes no POC**

- do ativo incorpóreo, totalmente amortizados e que não correspondam a direitos existentes (despesas de instalação ou de investigação totalmente amortizadas)
- de elementos do ativo fixo tangível inexistente ou fora de uso
- das existências que não existam através de auto de abate
- de clientes já ajustados e em dívida há mais de 2 anos, sem expectativa de recebimento

**Preparação do quadro de contas**

- eliminar contas sem utilidade
- dividir contas agregadoras que se dividem em SNC
- abrir contas em SNC para manter as divisões necessárias do POC

**Comparativos em rubricas da Demonstração de Resultados**

Proceder aos registos, em 2010, dos ajustamentos que seriam adequados se em 2009 o SNC já estivesse em vigor

- amortizações registadas em bens do ativo intangível que em SNC não seriam ativos
- registos de gastos exigíveis em SNC que não foram registados em POC (provisões para garantias a clientes, remoção e desmantelamento de ativos imobilizados)
- depreciações de bens em locação financeira e consideradas rendas de locações operacionais
- registo de contratos de construção pelo método de obra acabada ou por percentagem de faturação, quando em SNC só se admite a percentagem de acabamento
- não terem sido registados gastos com pessoal que constituem obrigações conforme o SNC
- amortização de Goodwill que em SNC não é permitido
- registo de Investimentos Financeiros ao custo em vez da equivalência patrimonial
- ajustamentos resultantes de imparidade de ativos

Uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF na data de transição para as NCRF

- deve usar as mesmas políticas contabilísticas, de acordo com as NCRF, no seu balanço de abertura e nas suas primeiras demonstrações financeiras

Uma entidade deve, no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF:

|                          |                                                                                                                                                                 |
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Reconhecimento</b>    | de todos os ativos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF                                                                                  |
| <b>Desreconhecimento</b> | de ativos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer                                                                                          |
| <b>Reclassificação</b>   | de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de ativo, passivo ou capital próprio no POC, mas que devem ser reconhecidos como tipo diferente pelas NCRF |
| <b>Remensuração</b>      | de todos os ativos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios das NCRF                                                                                |

**NCRF 3 (Reconhecimento)**

De acordo com as NCRF, muitas entidades devem reconhecer ativos e passivos que não eram reconhecidos como tal segundo os PCGA anteriores

- Ativos intangíveis adquiridos
- Ativos e passivos relacionados com locações financeiras
- Exploração e avaliação de recursos minerais
- Ativos biológicos
- Provisões para garantias a clientes, reestruturação e matérias ambientais
- Instrumentos financeiros
- Benefícios dos empregados

**NCRF 3 (Desreconhecimento)**

Ativos ou passivos que, sendo como tal reconhecidos segundo os PCGA anteriores, não o são de acordo com as NCRF

- Intangíveis gerados internamente (se ainda subsistirem)
- Despesas de investigação
- Contratos de construção

**NCRF 3 (Reclassificações)**

Ativos e passivos que podem ter de ser reclassificados

- Ativos detidos para venda
- Unidades operacionais descontinuadas
- Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos
- Ativos biológicos
- Subsídios e apoios do Governo

**NCRF 3 (Mensuração)**

Poderão ter de ser mensurados segundo critérios diferentes

- Goodwill
- Ativos e passivos relacionados com locações financeiras
- Propriedades de investimento
- Imparidade de ativos
- Exploração e avaliação de recursos minerais
- Ativos biológicos
- Contratos de construção
- Provisões para garantias a clientes, reestruturação e matérias ambientais
- Instrumentos financeiros
- Benefícios dos empregados

**NCRF 3 (Isenções)**

Em função das situações concretas que se venham a verificar nas operações de transição de cada entidade, esta pode optar pelo uso de uma ou mais das isenções

- Concentrações de atividades empresariais
- Justo valor ou revalorização como custo considerado
- Benefícios dos empregados
- Diferenças de transposição cumulativas
- Instrumentos financeiros compostos
- A designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos
- Locações

**NCRF 3 (Proibições)**

Esta Norma proíbe a aplicação retrospectiva das seguintes matérias

- Desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros
- Contabilidade de cobertura
- Estimativas
- Ativos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas

**Aplicação pela 1ª vez das NCRF (desagregação de contas)**
**56 Resultados Transitados**
**562 Ajustamentos de transição**
**5621 Com relevância fiscal**

- 56211 Despesas de instalação
- 56212 Publicidade
- 56213 Provisões para garantias a clientes
- 56214 Contratos de construção

**5622 Sem relevância fiscal**

- 56221 Provisões para garantias a clientes
- 56222 Publicidade
- 56223 Imparidade em Goodwill
- 56224 Imparidade em Ativos fixos tangíveis
- 56225 Propriedades de investimento

O planeamento da transição mostra-se fundamental para uma transição eficiente, uma vez que é necessário atender a duas circunstâncias especiais:

- preparar os comparativos do primeiro ano de aplicação
- reformular o balanço de abertura, registando os ajustamentos que se mostrem necessários como se a entidade já aplicasse as novas normas no Balanço de abertura

## Exemplo

### Aplicação pela 1ª vez das NCRF (2010)

Uma empresa pretende adotar pela 1ª vez as NCRF e após a realização das operações de encerramento, de acordo com o POC

- apresentava um capital próprio de 500.000 €

Da análise das seguintes situações em diversas rubricas do Balanço

- identifique os eventuais efeitos de transição (com e sem relevância fiscal)
- calcule os impostos diferidos resultantes dos ajustamentos da transição

#### 1.

Despesas de instalação de 3.000 € tendo sido registada uma amortização acumulada de 2.000 € (tratadas como ativo intangível até 2009, amortizável em 3 anos)

Na transição, ainda não haviam sido aceites 1.000 € (3.000 – 2.000) de gastos pela via da amortização (1.000 €, com relevância contabilística e fiscal – dedutíveis nos 5 períodos seguintes)

De acordo com o § 68, a), NCRF 6, os dispêndios com a instalação da empresa deverão ser reconhecidos como gastos no período em que ocorrem

Assim, deveremos proceder ao seu desreconhecimento da data de transição

Transferência entre contas na passagem para SNC:

Desreconhecimento:

D/ 4486: 2.000

D/ 56211: 1.000 (Fiscalmente Relevante)

C/ 446: 3.000

| POC  | SNC  | Valor    |
|------|------|----------|
| 431  | 446  | D/ 3.000 |
| 4831 | 4486 | C/ 2.000 |

#### 2.

A empresa incorreu em despesas de 3.000 € com uma campanha publicitária para lançamento de um produto que irá originar previsivelmente um aumento das vendas em cerca de 300.000 € nos próximos três anos (artº 17, nº 4, d), DR 2/1990)

Na transição, ainda não haviam sido aceites os 3.000 € de gastos, que haviam sido diferidos

- 3.000 €, apenas com relevância fiscal, mantém o regime – dedutíveis nos 3 períodos previstos

De acordo com o § 68, c), NCRF 6, os dispêndios com publicidade deverão ser reconhecidos como gastos no período em que ocorrem

Assim, deveremos proceder ao seu desreconhecimento da data de transição

Transferência entre contas na passagem para SNC:

D/ 561: 3.000

C/ 281: 3.000 (desreconhecimento)

Abate Q07 (2010, 2011 e 2012): 1.000 €

(A Circular 7/2011, AT (DGCI), manda aplicar disposição transitória do artº 22, f), DR 25/2009)

| POC  | SNC | Valor    |
|------|-----|----------|
| 2729 | 281 | D/ 3.000 |



### 3.

Nos últimos 3 anos a empresa vendeu em média 500.000 € de produtos sujeitos a garantia tendo sido registados nesses anos um total de 30.000 € de gastos com a execução de garantias

A política da empresa tem sido a de diferir 5% das vendas para fazer face a gastos futuros previsíveis com a execução de garantias, apresentando uma quantia acumulada de 75.000 €

A empresa tem registadas 5% das vendas de proveitos diferidos com gastos com garantias

■  $5\% \times 500.000 \times 3 \text{ anos} = 75.000 \text{ €}$

Nos 3 anos anteriores suportou gastos com garantias no montante de 30.000 €

Pelo § 19, NCRF 20, para respeitar o balanceamento dos rendimentos com os gastos a empresa deverá registar as provisões para custos com execução de garantias no ano da venda

Assim, deveremos proceder ao seu reconhecimento da data de transição e anular os diferimentos de vendas reconhecidos anteriormente

Em 2010, a empresa poderá constituir provisões para garantias a clientes

■ aceites fiscalmente em 2010:  $(30.000 \div 500.000) \times \text{vendas} = 6\% \times \text{Vendas}$

Anteriormente a 2010, as provisões com garantias a clientes não eram aceites, embora fosse permitido diferir proveitos para fazer face às mesmas (matéria fiscal)

Em 2009, com o diferimento dos proveitos e gastos com garantias, ainda falta tributar 45.000 €

Em 2010, assume-se uma provisão para garantias clientes (292) de 45.000 €

■ até ao termo da garantia, a reversão da provisão é efetuada com a contrapartida de 45.000 € de rendimentos (7632)

Transferência entre contas na passagem para SNC:

| POC  | SNC | Valor     |
|------|-----|-----------|
| 2749 | 282 | C/ 45.000 |

Reconhecimento:

■ anulação do saldo em proveitos diferidos

■ reconhecimento da provisão para garantias a clientes pela quantia por usar de períodos anteriores

▪ D/ 282: 45.000

▪ C/ 292: 45.000

### 4.

A administração/gerência decidiu que irá propor à Assembleia-geral a realizar no mês de Março de 2010 a atribuição de gratificações de balanço de 10.000 € aos funcionários

Até 2009, as gratificações de balanço, resultantes da aplicação de resultados eram consideradas

■ Na Fiscalidade como variações patrimoniais negativas do período a que respeita o resultado

■ Na Contabilidade (POC) eram registadas no período da decisão da Assembleia (o período seguinte)

A partir de 2010, passam a ser gastos do período em que participam (na Fiscalidade e na Contabilidade)

De acordo com o § 22, NCRF 28, a participação nos lucros e bónus são um gasto no período e não uma redução de capital

- assim, há que reclassificar a quantia proposta de resultados transitados para passivo
- não há ajustamentos de transição

Em 2009, não havia sido efetuado o lançamento contabilístico da decisão da Assembleia Geral ocorrida em 2010, da atribuição de gratificações aos empregados, pois os PCGA anteriores determinavam que tal lançamento fosse efetuado em 2010 (D/ 59 a 2622: 10.000 €)

- no entanto, mesmo assim, a Fiscalidade considerava como variação patrimonial negativa na Mod. 22 de 2009

Se em SNC, tal decisão deveria ser registada como gasto de 2009 (D/ 638 a 2312: 10.000 €) , aceite também em 2009 pela Fiscalidade

- para conciliar esta contradição, teria de se efetuar o lançamento em 2010 que não havia sido feito em 2009

Transferência entre contas na passagem para SNC:

| POC | SNC | Valor     |
|-----|-----|-----------|
| 59  | 561 | C/ 10.000 |

Lançamento da decisão, que em SNC deveria ter sido feito em 2009

- D/ 561: 10.000
- C/ 2312: 10.000

## 5.

### Contratos de construção

A empresa celebrou um contrato de construção com um valor total de 2.500.000 € e com custos totais estimados em 2.000.000 €

Tendo decidido optar pelo método da obra acabada, tem vindo a diferir os custos suportados que ascenderam na data do encerramento a 1.500.000 €, estimando vir a incorrer em mais 500.000 € para terminar a obra

De acordo com o § 22, NCRF 19, os contratos de construção deverão ser reconhecidos numa base de percentagem de acabamento

O método da percentagem de acabamento já deveria ter sido utilizado em 2009

#### Critério do encerramento da obra

- o resultado só é reconhecido quando a obra estiver substancialmente concluída
- concentrando-se a carga fiscal no exercício da sua conclusão

#### Critério da percentagem de acabamento

- o resultado é determinado à medida que a obra é executada
- refletindo de uma forma mais adequada o nível de atividade da empresa durante o exercício
- distribuindo-se a carga fiscal ao longo do tempo de duração da obra

Até 2009, pelo critério do encerramento da obra, os gastos de 1.500.000 € seriam considerados para efeitos fiscais, sendo anulados pela variação da produção do mesmo montante (tributação nula)

Pelo critério da % de acabamento, os gastos de 1.500.000 € seriam igualmente aceites, sendo, em contrapartida, considerados réditos no montante de 1.875.000 €, correspondentes à percentagem de acabamento (a variação de produção seria nula, pois não existiriam inventários de produção em curso)

Na Fiscalidade, prevalecia a % de faturação, pelo que não teriam sido tributados até 2009, 375.000 € (% de faturação = 0 €)

| <b>2009 (Método Obra Acabada)</b> |            |
|-----------------------------------|------------|
| Rendimentos                       | 0          |
| Gastos                            | -1.500.000 |
| Variação Produção                 | +1.500.000 |
| <b>Resultado</b>                  | <b>0</b>   |

| <b>2010 (Método Obra Acabada)</b> |                |
|-----------------------------------|----------------|
| Rendimentos                       | 2.500.000      |
| Gastos                            | -500.000       |
| Variação Produção                 | -1.500.000     |
| <b>Resultado</b>                  | <b>500.000</b> |

| <b>2009 (Método % Acabamento)</b> |                |
|-----------------------------------|----------------|
| Rendimentos                       | 1.875.000      |
| Gastos                            | -1.500.000     |
| Variação Produção                 | 0              |
| <b>Resultado</b>                  | <b>375.000</b> |

| <b>2010 (Método % Acabamento)</b> |                |
|-----------------------------------|----------------|
| Rendimentos                       | 625.000        |
| Gastos                            | -500.000       |
| Variação Produção                 | 0              |
| <b>Resultado</b>                  | <b>125.000</b> |

Como em 2009 o resultado foi zero e em 2010 seria 125.000 €, ficariam 375.000 € por tributar

- esse montante deverá ser tributado em 2010, por a % de faturação atingir 100% (acresce Q07 em 2010: 375.000 €)

Não serão tributados nos 5 anos seguintes, em partes iguais

- serão tributados em 2010, apenas relevância fiscal

Há que desreconhecer os gastos capitalizados do contrato e reconhecer os rendimentos respetivos

Transferência entre contas na passagem para SNC:

| POC | SNC | Valor        |
|-----|-----|--------------|
| 35  | 36  | D/ 1.500.000 |

Reconhecimento:

Reconhecimentos dos gastos capitalizados (§ 16)

- D/ 561: 1.500.000
- C/ 36: 1.500.000

Reconhecimento do rédito em percentagem de acabamento (§ 22) usando os seguintes cálculos:

- % Acabamento =  $1.500.000 \div (1.500.000 + 500.000) = 75\%$
- Rédito a reconhecer =  $2.500.000 \times 75\% = 1.875.000 \text{ €}$ 
  - D/ 2721: 1.875.000
  - C/ 561: 1.875.000

Diferença: 375.000 € (Acresce Q07 no final de 2010)

**6.**

Estão reconhecidos como diferidos subsídios ao investimento de 20.000 €

De acordo com o § 22 da NCRF 22, os subsídios ao investimento são registados em capital próprio e reconhecidos em resultados na medida proporcional às depreciações registadas em cada período

- assim, há que reclassificar a quantia por reconhecer em períodos futuros o que acontecerá na passagem de saldos
- não há por isso movimento de transição

Transferência entre contas na passagem para SNC:

| POC  | SNC | Valor     |
|------|-----|-----------|
| 2745 | 593 | C/ 20.000 |

Aumenta o Capital Próprio, sem relevância fiscal

**7.**

A empresa possui uma participação de 30% no capital de uma associada que apresenta um capital próprio total de 150.000 €

- não foram identificadas diferenças substanciais em justo valor de ativos na associada
- a conta de investimentos financeiros regista uma quantia de custo de 60.000 €

De acordo com o § 42 da NCRF 13 uma empresa deve reconhecer a sua participação numa associada pelo método da equivalência patrimonial se tiver influência significativa (§ 19)

A empresa vinha reconhecendo a sua participação pelo método do custo, deve mensurar o investimento financeiro pela percentagem de participação no capital próprio da associada

Método da Equivalência Patrimonial

- um método de contabilização dos investimentos financeiros que se caracteriza por, a todo o momento, a conta 41 refletir a real conjuntura da situação líquida da empresa detida

Princípio da Neutralidade Fiscal (artº 18, nº 8, CIRC)

- não concorrem para o lucro tributável
- os rendimentos e gastos ou as variações patrimoniais resultantes da utilização do Método de Equivalência Patrimonial
- os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos são imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmo

Já deveria ter utilizado o MEP em 2009

Transferência entre contas na passagem para SNC:

| POC  | SNC  | Valor     |
|------|------|-----------|
| 4112 | 4121 | C/ 60.000 |

Mensuração:

Investimento na participada = Capital próprio associada x % Participação

- $150.000 \times 30\% = 45.000 \text{ €}$
- Custo = 60.000 €
- Quantia a ajustar: 15.000 €
  - D/ 561: 15.000
  - C/ 4121: 15.000

**8.**

O Goodwill apurado para uma participação no capital de outra empresa ascende a 120.000 € tendo sido amortizado em 80.000 €

- de acordo com um teste de imparidade realizado a essa participação apurou-se um valor de uso de 30.000 €

De acordo com § 35, NCRF 15, o Goodwill não amortiza mas é sujeito a um teste de imparidade

- assim há que anular as amortizações acumuladas por contrapartida do ativo de forma a ficar a quantia líquida e registar a imparidade verificada

Com o SNC não permitida a amortização do goodwill

Exige a realização de testes anuais de imparidade, ou de frequência maior

- sempre que os acontecimentos ou alterações nas circunstâncias indicarem que o goodwill possa estar com imparidade, de acordo com a NCRF 12 (Imparidade de Ativos)

As amortizações no POC, não concorriam para o lucro tributável

O badwill reconhecido imediatamente nos resultados

Transferência entre contas na passagem para SNC:

| POC  | SNC | Valor      |
|------|-----|------------|
| 434  | 441 | D/ 120.000 |
| 4834 | 448 | C/ 80.000  |

Mensuração:

- Quantia escriturada (120.000 – 80.000) 40.000
- Valor de uso 30.000
- Quantia a ajustar por imparidade 10.000

Desreconhece os 80.000 € das amortizações acumuladas

- D/ 448: 80.000
- D/ 56223: 10.000
- C/ 441: 80.000
- C/ 449: 10.000

**9.**

Após suspeita de imparidade em ativos fixos tangíveis, a empresa determinou que o valor de uso de um equipamento industrial que apresentava uma quantia líquida de 43.000 € (86.000 – 43.000) ascende a 30.000 €

De acordo com o § 63, NCRF 7 e os §§ 9 a 27, NCRF 12, uma empresa deverá registar uma imparidade quando a quantia recuperável declinar abaixo da quantia escriturada

As perdas por imparidade não são aceites na Fiscalidade em 2010, salvo se resultarem de desvalorizações consideradas excecionais

Transferência entre contas na passagem para SNC:

| POC  | SNC  | Valor     |
|------|------|-----------|
| 423  | 433  | D/ 86.000 |
| 4823 | 4383 | C/ 43.000 |

Mensuração:

|                                    |        |
|------------------------------------|--------|
| ■ Quantia escriturada              | 43.000 |
| ■ Valor de uso                     | 30.000 |
| ■ Quantia a ajustar por imparidade | 13.000 |
| ▪ D/ 56224:                        | 13.000 |
| ▪ C/ 439:                          | 13.000 |

## 10.

A empresa possui um edifício arrendado a outra entidade cobrando mensalmente 4.000 €

O edifício está registado por um custo de 830.000, tendo registadas depreciações no montante de 33.000 €

De acordo com uma avaliação efetuada por um perito independente e competente, ao qual a empresa pagou 3.000 € (no início de 2010), o edifício está avaliado em 1.200.000 €

Pela NCRF 11, uma propriedade de investimento deve ser mensurada ao justo valor (podendo-se optar pela isenção)

Dado que a empresa procedeu à avaliação, incorrendo em encargos em 2010 no montante de 3.000 € (em SNC, estes encargos seriam registados em 2009)

Deverá então fazer o ajustamento pela diferença entre o custo e o justo valor

Embora tenha incorrido com a avaliação no gasto de 3.000 €, esta quantia deve ir ao ativo fixo

O reconhecimento pelo Justo Valor não origina efeitos fiscais

- ajustamentos pela aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável

Transferência entre contas na passagem para SNC:

| POC  | SNC  | Valor      |
|------|------|------------|
| 4142 | 422  | D/ 830.000 |
| 4812 | 4282 | C/ 33.000  |

Reconhecimento:

Pagamento da avaliação e capitalização no ativo (§ 20) (lançamento efetuado em 2010, por não ter sido feito segundo as regras do SNC em 2009)

Reconhecimento ao justo valor (§ 37)

|                                                      |           |
|------------------------------------------------------|-----------|
| ■ Quantia escriturada ( $830.000 - 33.000 + 3.000$ ) | 800.000   |
| ■ Justo valor                                        | 1.200.000 |
| ■ Quantia a ajustar                                  | 400.000   |
| ▪ D/ 422:                                            | 3.000     |
| ▪ C/ 12:                                             | 3.000     |
| e                                                    |           |
| ▪ D/ 422:                                            | 400.000   |
| ▪ C/ 56225:                                          | 400.000   |

**Quadro resumo dos ajustamentos pela aplicação pela 1ª vez das NCRF**

|    | Situação                                                 | Quantia   |
|----|----------------------------------------------------------|-----------|
|    | Capital próprio em POC                                   | 500.000   |
|    | Ajustamentos de transição com relevância fiscal          | -4.000    |
| 1  | Despesas de instalação                                   | -1.000    |
| 2  | Publicidade (diferidos em 3 períodos)                    | -3.000    |
|    | Ajustamentos de erros contabilísticos na vigência do POC | 360.000   |
| 5  | Contratos de construção (acresce Q07 em 31/12/2010)      | 375.000   |
| 7  | Equivalência patrimonial (sem efeitos fiscais)           | -15.000   |
|    | Ajustamentos de transição sem relevância fiscal          | 387.000   |
| 4  | Prémios e lucros                                         | -10.000   |
| 6  | Subsídios                                                | 20.000    |
| 8  | Imparidade em Goodwill                                   | -10.000   |
| 9  | Imparidade em Ativos Fixos Tangíveis                     | -13.000   |
| 10 | Justo valor em propriedades de investimento              | 400.000   |
|    | Capital próprio ajustado em SNC                          | 1.243.000 |

**Fiscalidade pela aplicação pela 1ª vez das NCRF**

De acordo com o artº 5, DL 159/2009, os ajustamentos de transição, que tenham relevância fiscal, devem afetar o período de transição e os quatro seguintes

O saldo acumulado dos ajustamentos com relevância fiscal serão

- acrescidos (campo 703 do Q 07 da Mod. 22) ou deduzidos (campo 705 do Q 07 da Mod. 22)
- ao resultado tributável dos períodos de 2010 a 2014
- como variação patrimonial positiva ou negativa não refletida no resultado

No exemplo, a variação de capital com relevância fiscal ascende a -1.000 €, pelo que esta quantia deverá ser abatida no campo 202 dos anos de 2010 a 2014 em

- -200 €, para cada um dos anos referidos ( $-1.000 \div 5$ )
- em 2010, acresce 375.000 € devido ao contrato de construção
- em 2010, 2011 e 2012, abate 1.000 € (dos encargos com publicidade)

### Impostos diferidos

Dado que existe uma diferença temporária dedutível entre a contabilidade e a fiscalidade de -4.000 €, há que registar os correspondentes impostos diferidos

Existe também uma diferença temporária tributável entre a contabilidade e a fiscalidade de 375.000 €, pelo que deverão ser registados impostos diferidos

No cálculo dos impostos diferidos sobre a quantia de 371.000 € (375.000 – 4.000), deverá ser usada a taxa de imposto de 25%

$$\blacksquare 371.000 \times 25\% = 92.750 \text{ €}$$

Em 2010, nos registos de transição:

$$\blacksquare \text{D/ 562 – Ajustamentos de transição} \quad 92.750$$

$$\blacksquare \text{C/ 2742 – Passivo por Impostos diferidos} \quad 92.750$$

Devido à transição, de 2010 a 2014, ocorre a reversão do ativo por impostos diferidos relativamente ao imposto correspondente a 1.000 € (200 € por período)

Em 2010, a reversão do passivo por impostos diferidos, correspondentes a 375.000 €

De 2010 a 2012, a reversão do ativo por impostos diferidos correspondentes a 3.000 €

Nota:

Manual para apoio aos alunos de Fiscalidade.

Viseu, Março 2013

Carlos M. F. Lázaro



# Índice

|                                                                  |     |
|------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. NOÇÕES GERAIS SOBRE O IRC .....                               | 1   |
| 2. ENCARGOS FISCALMENTE NÃO DEDUTÍVEIS .....                     | 39  |
| 3. REGIME FISCAL DAS DEPRECIACÕES E AMORTIZAÇÕES .....           | 66  |
| 4. REGIME FISCAL DAS MAIS-VALIAS E MENOS-VALIAS REALIZADAS ..... | 124 |
| 5. REGIME FISCAL DAS IMPARIDADES, AJUSTAMENTOS E PROVISÕES ..... | 152 |
| 6. DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA E INTERNACIONAL .....              | 175 |
| 7. REPORTE DE PREJUÍZOS FISCAIS .....                            | 206 |
| 8. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS .....                         | 214 |
| 9. LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTOS POR CONTA .....                       | 246 |
| 10. A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE .....                        | 269 |