



**ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU**

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

Campus Politécnico - Repeses - 3500 VISEU Telefone: 232.480.500 Fax: 232.424.651
E-mail: dgest@mail.estv.ipv.pt Site: www.estv.ipv.pt

FISCALIDADE DE EMPRESA I

**Cursos de “Gestão de Empresas” e de “Contabilidade e Administração”
Ano 2005**

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - IRC DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

TEXTO 3

Baseado em documentação da DGCI, na legislação fiscal e nas experiências lectivas dos últimos anos

Docentes:

Dr António Vítor Almeida Campos

Dr Carlos Manuel Freitas Lázaro

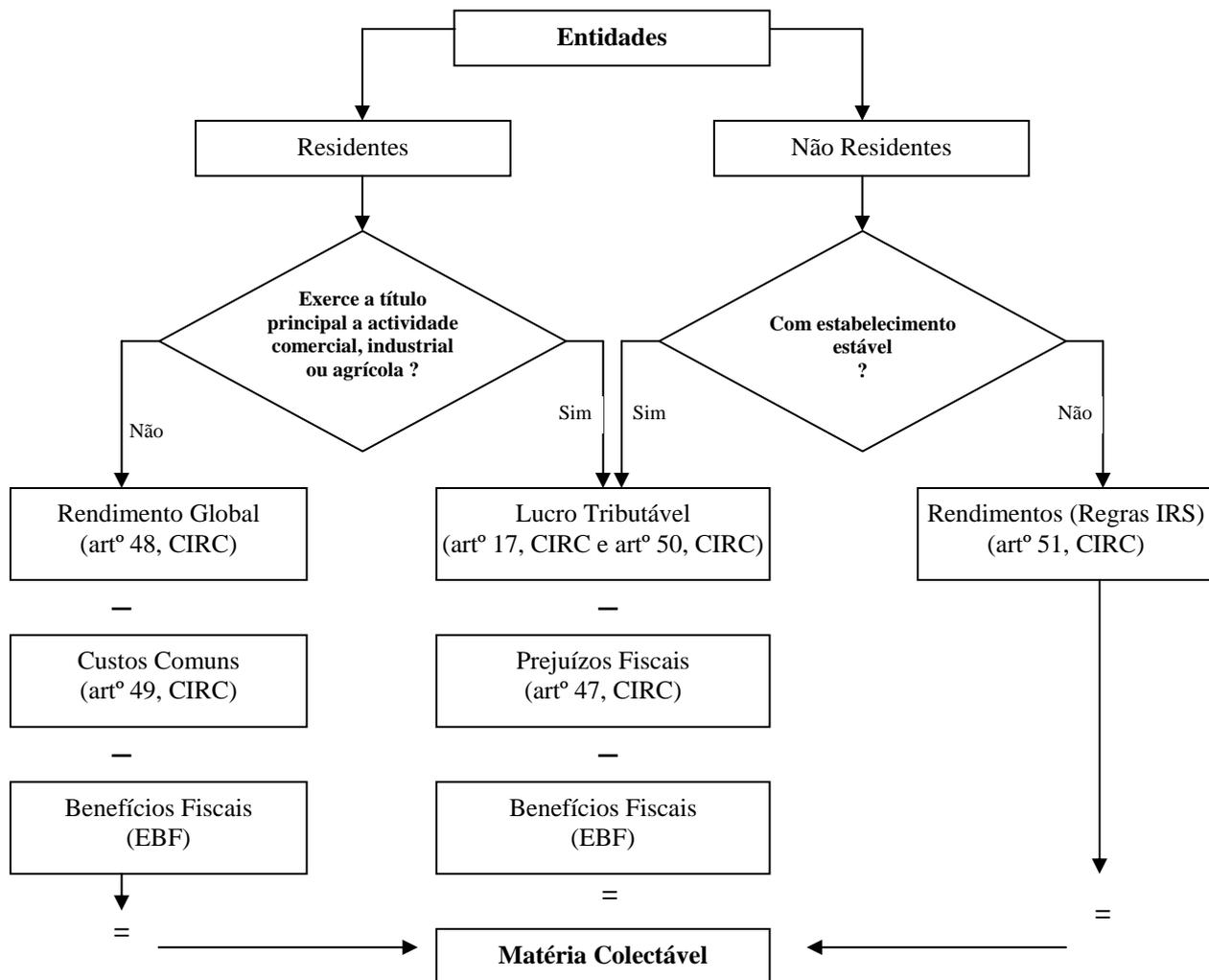
ÍNDICE

Determinação da Matéria Colectável	2
1. Definição da matéria colectável	2
1.1. Disposições gerais	2
1.2. Resumo da definição da matéria colectável	4
2. Pessoas colectivas e outras entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola	5
2.1. Determinação do lucro tributável	5
3. Métodos da determinação da matéria colectável	6
3.1. Declarativo	6
3.2. Pelos serviços da Administração Fiscal	6
3.3. Por métodos indiciários	7
3.4. Resumo dos métodos da determinação da matéria colectável	7
3.5. Aplicação de métodos indiciários	7
3.6. Reclamação do lucro tributável fixado	9
3.7. Revisão do lucro tributável	9
4. Periodização do lucro tributável	9
4.1. Actividades de carácter plurianual	11
4.2. Variações patrimoniais	13
4.2.1. Factos patrimoniais	14
4.2.2. Variações patrimoniais positivas e negativas	14
4.3. Proveitos ou ganhos	18
4.3.1. Mais-valias realizadas	18
4.3.2. Subsídios	18
4.4. Custos ou perdas	23
4.5. Valorimetria das existências	25
4.5.1. Critérios valorimétricos	26
5. Pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola	27
5.1. Determinação do rendimento global	27
5.2. Custos comuns e outros	28
6. Entidades não residentes	30
6.1. Entidades não residentes com estabelecimento estável em território português	30
6.2. Entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português	30
7. Regime simplificado de tributação	31

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - IRC DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

Determinação da Matéria Colectável

Definição da Matéria Colectável (*Artº 15, CIRC*):



1. Definição da matéria colectável

1.1. Disposições gerais

O Capítulo III do Código do IRC vem introduzir, no ordenamento jurídico-fiscal, as regras conducentes à determinação da matéria colectável dos sujeitos passivos deste imposto, tendo como ponto de partida o resultado líquido do exercício apurado de acordo com os sãos princípios contabilísticos. Dá-se, deste modo, especial relevo à função instrumental desempenhada pela contabilidade para cujas regras se faz, sistematicamente, remissão numa tentativa de aproximar a fiscalidade da contabilidade e evitar controversos pontos de vista, não raras vezes eivados de inutilidade.

Ao assumir esta postura o Código do IRC está, implicitamente, a acolher em si o princípio constitucionalmente consagrado (*artº 104, nº 2, CRP*) ¹ que se consubstancia, no caso das empresas, na tributação do rendimento real efectivo.

Inicia-se com o artº 15, CIRC, o capítulo que trata da determinação da matéria colectável, nele se configurando já a compartimentação que vai operar-se a nível de cada sujeito passivo, face aos elementos diferenciadores e às regras específicas que disciplinarão a forma de determinação do lucro tributável.

Regra geral, será a declaração apresentada pelo contribuinte, controlada pela Administração Fiscal, a base para a determinação da matéria colectável ², admitindo-se nalguns casos, como adiante se verá, a determinação por métodos indiciários.

Para efeitos da base tributável, há que ter em conta duas características essenciais:

- local da sede ou direcção efectiva
- exercício, ou não, a título principal, de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

Com base no primeiro elemento, há que distinguir ainda as entidades residentes, das entidades não residentes ³. É aos sujeitos passivos com sede ou direcção efectiva em território português e cujo exercício de actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola se desenvolva a título principal que o Código dedica a maioria das regras tendentes a determinar a matéria colectável. Aliás, para elas são também remetidos os sujeitos passivos de IRC não residentes que tenham estabelecimento estável em território português (*artº 50, CIRC*), bem como os sujeitos passivos de IRS que, de acordo com o respectivo Código, obtenham rendimentos das categorias B do IRS.

Para efeitos da base tributável há que distinguir, como vimos, as entidades residentes das não residentes. Assim, de acordo com o artº 15, CIRC, a matéria colectável (*base tributável*) é obtida do seguinte modo:

Relativamente às entidades residentes:

1. se exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (*considerando-se que é sempre esse o caso das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas*), a matéria colectável é determinada por dedução ao lucro tributável, apurado nos termos do artº 17 e seguintes, do CIRC, dos montantes relativos aos prejuízos fiscais, nos termos do artº 47, CIRC, bem como dos benefícios fiscais que a ele se mostrem de deduzir.

Esquematisando: **MC = LUCRO TRIBUTÁVEL – PREJUÍZOS – BENEFÍCIOS**

2. se não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria colectável obtém-se deduzindo ao rendimento global, constituído pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias de IRS (*artº 48, CIRC*), os montantes correspondentes aos custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e dele não isentos, nos termos do artº 49, CIRC, bem como dos benefícios fiscais de que aproveitem e que a ele se mostrem de deduzir.

Esquematisando: **MC = RENDIMENTO GLOBAL – CUSTOS COMUNS – BENEFÍCIOS**

Relativamente às entidades não residentes:

1. se dispuserem de estabelecimento estável em território português, a matéria colectável será igual ao lucro tributável imputável ao estabelecimento estável ⁴, determinado nos termos do artº 50, CIRC, deduzido dos prejuízos fiscais imputáveis a esse estabelecimento estável, deduzidos nos termos do artº 47, CIRC, bem como dos benefícios fiscais que se mostrem de deduzir.

Esquematisando: **MC = LUCRO TRIBUTÁVEL – PREJUÍZOS – BENEFÍCIOS**

2. Se não dispuserem de estabelecimento estável em território português, ou tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis, a matéria colectável será determinada de acordo com as regras estabelecidas para os rendimentos das várias categorias do IRS, de acordo com o disposto no artº 51, CIRC, sendo constituída pelos rendimentos das diferentes categorias para efeitos de IRS, tomados separadamente.

Esquematisando: **MC = RENDIMENTOS DAS VÁRIAS CATEGORIAS DE IRS**

¹ Artº 104, nº 2, CRP - a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

² O que permite que as empresas sejam tributadas pelo respectivo lucro real efectivo, calculado com base na sua contabilidade.

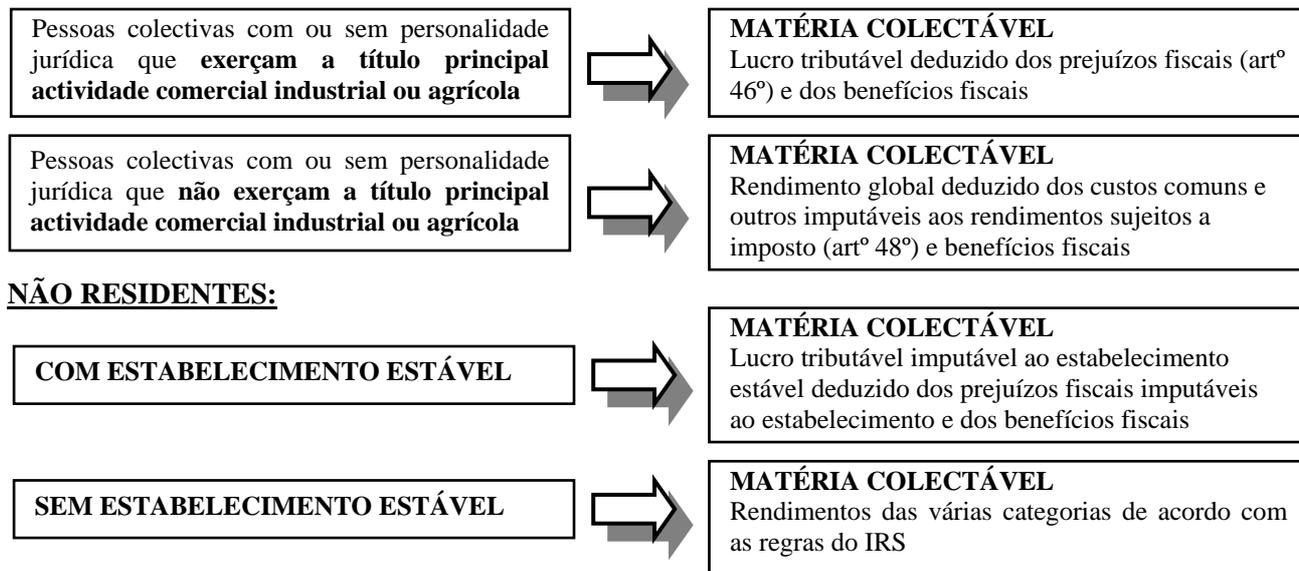
³ Artº 2, nº 3, do CIRC: consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham a sede ou a direcção efectiva em território português.

⁴ Cfr. nº 3 do artº 3, CIRC: consideram-se imputáveis ao estabelecimento estável os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português provenientes de actividades idênticas ou similares às realizadas através do estabelecimento estável.

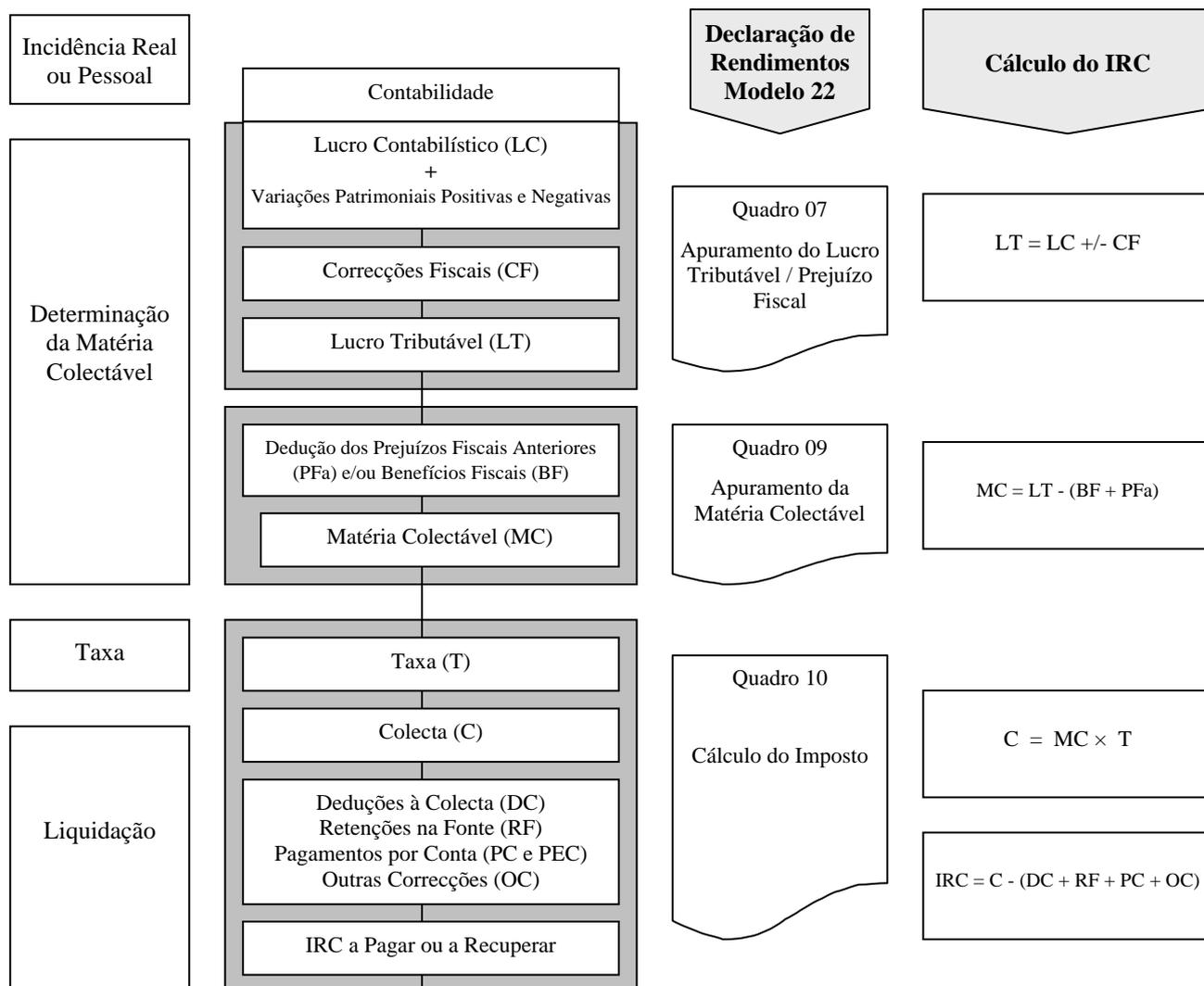
1.2. Resumo da definição da matéria colectável

(artº 15, CIRC):

RESIDENTES:



Nos casos de residentes que exercem, a título principal, actividades comerciais, industriais e agrícolas, que não optaram pelo regime simplificado, e nos casos de não residentes com estabelecimento estável em Portugal, a mecânica do imposto é a seguinte:



2. Pessoas colectivas e outras entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola

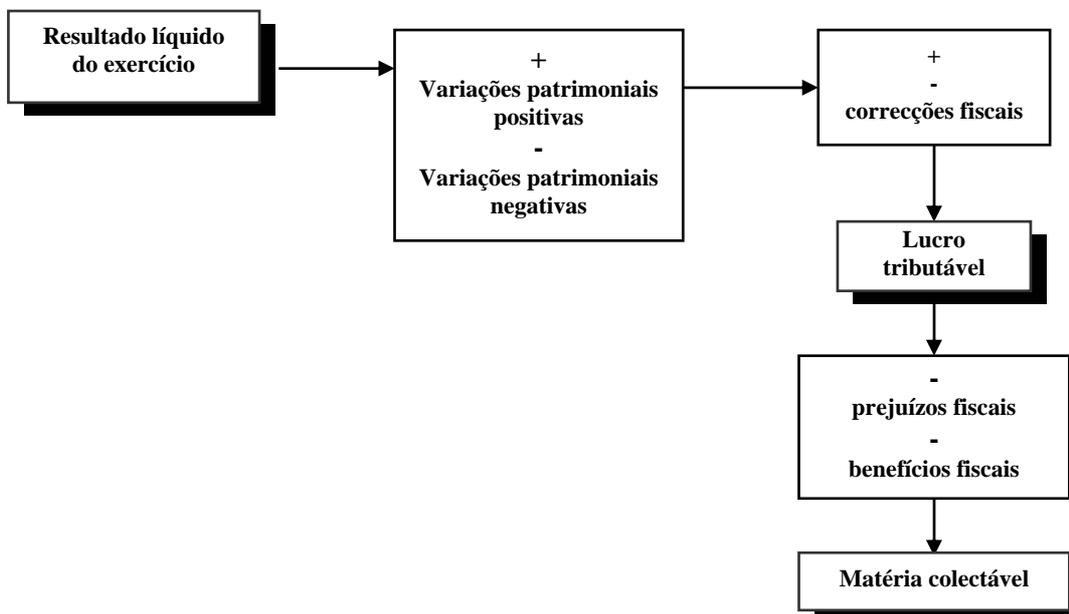
Conforme já foi referido, as pessoas colectivas e outras entidades que tendo sede ou direcção efectiva em território português exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola (*nas quais se consideram sempre incluídas as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas e as empresas públicas, bem como as entidades sem personalidade jurídica cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS*) para determinarem a sua matéria colectável tomam por base o resultado líquido do exercício apurado de acordo com a sua demonstração de resultados.

A este resultado líquido vão acrescer as variações patrimoniais positivas e deduzir as variações patrimoniais negativas, não reflectidas nesse resultado, bem como efectuar as correcções fiscais decorrentes das regras que o código impõe. Ao lucro tributável assim obtido, serão ainda deduzidos os prejuízos fiscais que eventualmente possam existir.

Regras Gerais:

- determinação do lucro tributável - artº 17, CIRC
- periodização do lucro tributável - artº 18, CIRC
- obras de carácter plurianual - artº 19, CIRC
- proveitos e ganhos - artº 20, CIRC
- variações patrimoniais positivas - artº 21, CIRC
- subsídios não destinados à exploração - artº 22, CIRC
- custos e perdas - artº 23, CIRC
- variações patrimoniais negativas - artº 24, CIRC

Graficamente a determinação da matéria colectável poderá ser representada da seguinte forma:



2.1. Determinação do lucro tributável

Dispõe o artº 17, CIRC, que o lucro tributável correspondente aos valores apurados face à contabilidade do sujeito passivo, e eventualmente corrigido nos termos do Código, consiste na soma algébrica do resultado líquido do exercício (*diferença entre proveitos ou ganhos e custos ou perdas*) e das variações patrimoniais positivas e negativas que se tenham verificado no mesmo período de tributação e não tenham sido reflectidas no respectivo resultado.

Em conformidade com o disposto naquele artigo, a noção de lucro tributável (*ou prejuízo fiscal, no caso do resultado ser negativo*), poderá desdobrar-se na seguinte fórmula:

$$L(P)f = +/- RL +/- VP + Correções fiscais$$

Sendo:

$L(P)f$ = lucro tributável ou prejuízo fiscal do período

RL = resultado líquido contabilístico do período, positivo ou negativo

VP = variações patrimoniais positivas ou negativas não reflectidas na conta de resultados, com excepção das previstas nos artº 21 e 24, CIRC

Sendo o lucro tributável aferido pela realidade contabilística do sujeito passivo, esta deverá verificar todos os requisitos do artº 17, nº 3, CIRC, ou seja:

- estar organizada em conformidade com a normalização contabilística
- obedecer a outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade
- observar as normas previstas no CIRC
- conter todas as operações praticadas pelo sujeito passivo
- evidenciar separadamente, quando as houver, os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC

Resumindo, o artº 17, CIRC:

Resultado Contabilístico (Base de Tributação) (<i>artº 3</i>)
+ Variações Patrimoniais Positivas (<i>artº 21</i>)
- Variações Patrimoniais Negativas (<i>artº 24</i>)
+ Custos e Perdas Não Aceites Fiscalmente
- Proveitos e Ganhos Não Aceites Fiscalmente
= Lucro Tributável (<i>Quadro 07 da Modelo 22</i>)

A contabilidade deverá reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor, de modo a distinguir os resultados sujeitos ao regime geral do IRC dos restantes resultados.

3. Métodos da determinação da matéria colectável

A matéria tributável pode ser avaliada de forma (*artº 83, LGT*):

- directa: visando a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação
- indirecta: a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha

3.1. Declarativo

A matéria colectável é, em regra, determinada com base na declaração, sem prejuízo do respectivo controlo por parte da Administração Fiscal (*artº 16, nº 1, CIRC*).

Privilegiando-se a declaração do sujeito passivo, requisito básico para a tributação do rendimento real efectivo, a determinação da matéria colectável é feita com base nos elementos nela declarados, extraídos da contabilidade.

Não obstante a confiança que deverá existir entre o sujeito passivo e a Administração Fiscal, esta não poderá prescindir de um controlo da mesma declaração, motivo porque, sendo caso disso, poderá proceder às correcções que se mostrem devidas face às informações e outros elementos que sejam do conhecimento dos serviços fiscais.

3.2. Pelos serviços da Administração Fiscal

A falta de apresentação da declaração por parte do sujeito passivo não impede a determinação da matéria colectável. Neste caso, competirá à DGCI determinar a matéria colectável, com base nos elementos de que disponha (*artº 16, nº 2, CIRC*).

3.3. Por métodos indiciários

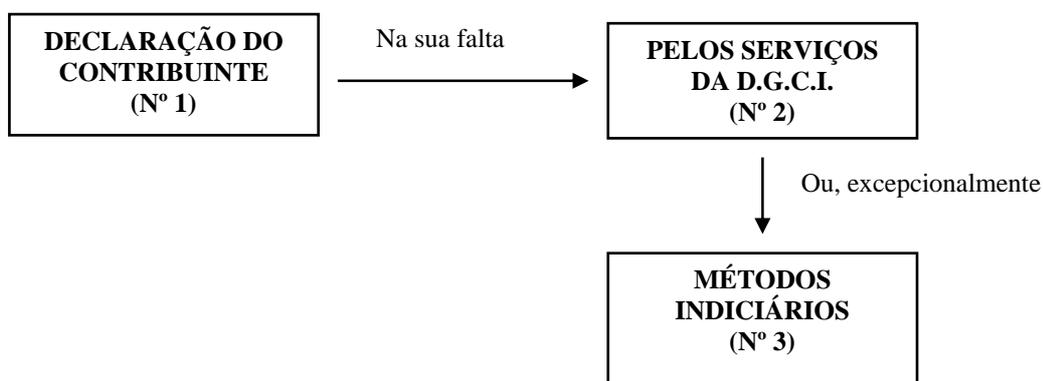
Métodos indirectos: a determinação do lucro tributável por métodos indirectos será efectuada pelo director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito, e basear-se-á em todos os elementos de que a administração tributária disponha, de acordo com o artº 90, LGT (*artº 52, CIRC*).

A aplicação de métodos indiciários, na determinação do lucro tributável, é apenas admitida nas condições excepcionais enunciadas no artº 52, CIRC, designadamente, a inexistência de contabilidade, recusa da sua exibição, sua ocultação, destruição, falsificação ou viciação, seu atraso não sanado e graves irregularidades na sua organização ou execução (*artº 16, nº 3, CIRC*).

A determinação do lucro tributável por este método basear-se-á, não só nos elementos de que a Administração Fiscal disponha, mas também nos critérios técnicos enunciados no artº 90, LGT.

3.4. Resumo dos métodos da determinação da matéria colectável

(artº 16, CIRC)



Métodos de Determinação da Matéria Colectável

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

3.5. Aplicação de métodos indiciários

Conforme já antes foi referido, a matéria colectável é, em regra, determinada com base na declaração do contribuinte ⁵, sem prejuízo do respectivo controlo pela administração fiscal. Isso permite que as empresas sejam tributadas pelo respectivo lucro real efectivo, calculado com base na sua contabilidade.

A determinação do lucro tributável por métodos indirectos, designados normalmente por métodos indiciários, tem assim um carácter excepcional e apenas se verificará quando ficar demonstrado, sem margem para dúvidas, que a contabilidade acusa anomalias e incorrecções que não permitam a comprovação e quantificação exacta dos elementos necessários ao apuramento desse lucro (*artº 52, nº 2, CIRC*).

Na impossibilidade de determinação quantificação directa e exacta da matéria colectável (*artº 88, LGT*), nos termos do artº 52, nº 1, CIRC, a determinação do lucro tributável por métodos indiciários, verificar-se-á sempre que ocorra qualquer dos seguintes factos:

- inexistência de contabilidade, falta ou atraso de escrituração dos seus livros e registos e, bem assim, irregularidades na sua organização ou execução

⁵ Vide artº 16, CIRC.

- recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação
- existência de diversas contabilidades com propósito de dissimular a realidade perante a administração fiscal
- erros e inexactidões na contabilização das operações ou indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido

Neste contexto, terá a administração fiscal que dar resposta a estas situações fixando o lucro tributável com base em todos os elementos de que disponha, designadamente (*artº 90, LGT*):

- margens médias de lucro bruto ou líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos e serviços de terceiros
- taxas médias de rendibilidade do capital investido
- coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias-primas ou de outros custos directos
- elementos e informações declarados à administração fiscal, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os obtidos em empresas ou entidades que tenham relações com o contribuinte
- a localização e dimensão da actividade exercida
- os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade
- a matéria colectável do anos ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária
- uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte

Importa aqui fazer uma referência à Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo DL 398/98, de 17 de Dezembro, em vigor desde 1.1.1999, a qual estabelece no seu artº 81, LGT, que “a matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei”.

A avaliação directa, da competência da administração fiscal ou do sujeito passivo (*nos casos de autoliquidação*) visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação (*artº 83, LGT*), enquanto que a avaliação indirecta, apenas da competência da administração fiscal (*embora o sujeito passivo possa nela participar*⁶), visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração fiscal disponha.

A avaliação indirecta só poderá assim, ser efectuada nos casos expressamente previstos na lei, isto é, quando exista a impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável (*artº 88, LGT*), o que nos remete para a aplicação dos métodos indirectos tendo em conta os critérios previstos no artº 90, LGT.

Confrontando os artigos que acabámos de referir com o artº 52, CIRC, parece que, em conformidade com a LGT, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos se consubstancia em sede de IRC com o recurso aos métodos indiciários previstos nos artº 52, CIRC, os quais deverão ser aplicados em conformidade com os princípios da LGT, sem prejuízo das eventuais alterações previstas no artº 4, e), da Lei 41/98, de 4 de Agosto.

Resumindo a aplicação dos métodos indirectos (*artº 52, CIRC e artº 87, 88 e 89, LGT*), a avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de:

- regime simplificado de tributação⁷
- impossibilidade de comprovação e quantificação directa da matéria colectável
- a matéria colectável se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou durante 3 anos seguidos, mais de 15% para menos⁸

Segundo o artº 74, nº 3, LGT, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo ónus da prova do excesso na quantificação da matéria tributável.

⁶ Vide nº 3 e 4 do artº 82º da LGT.

⁷ Segundo o artº 81, nº 2, LGT, o sujeito passivo pode optar pela avaliação directa, nas condições a definir pela Lei.

⁸ Da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica. Segundo o artº 89, nº 2, LGT, os indicadores objectivos são definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, e podem consistir em margens de lucro ou rentabilidade.

3.6. Reclamação do lucro tributável fixado

Determinado o lucro tributável, necessário se mostra levar ao conhecimento do sujeito passivo os factores essenciais que conduziram à sua quantificação.

Trata-se de facultar ao contribuinte a possibilidade de conhecer a forma como foi alcançado o resultado considerado relevante para a tributação por parte da administração fiscal.

Este processo de notificação encontra-se estabelecido no artº 55, CIRC⁹, do qual destacaremos os principais elementos que dela devem constar, a saber:

- os factos que estiveram na origem
- os critérios e cálculos subjacentes

Quanto aos meios utilizáveis para a notificação, eles constam no artº 55, nº 2, CIRC, são eles:

- carta registada com aviso de recepção
- nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário

Ciente o contribuinte do montante do lucro tributável fixado, duas alternativas se lhe deparam:

- ou concorda com o montante do lucro tributável que lhe foi fixado
- ou discorda de tal fixação

Ocorrendo a 2ª alternativa, e conforme dispõe o artº 56, CIRC, os contribuintes poderão reclamar do montante do lucro tributável fixado, para a comissão de revisão, nos termos previstos nos artº 91 e seguintes da Lei Geral Tributária.

3.7. Revisão do lucro tributável

Verificando-se injustiça grave ou notória com prejuízo para a Fazenda Nacional decorrente da determinação do lucro tributável fixado por métodos indiciários, poderá ser autorizada pelo Director-Geral dos Impostos a revisão do lucro tributável assim determinado (*artº 57, CIRC*).

Segundo o artº 57, nº 2, CIRC, serão aplicáveis as disposições dos artº 55 e 56, CIRC.

Assim, o contribuinte deverá ser notificado (*nos termos do artº 55, CIRC*) do montante do lucro tributável revisto com indicação dos factos que lhe estiveram na origem e, bem assim, dos critérios e cálculos que lhe serviram de base sendo susceptível de reclamação para a comissão de revisão nos termos do Código de Processo Tributário (*artº 56, CIRC*).

4. Periodização do lucro tributável

O artº 18, CIRC, estabelece uma regra que, em termos contabilísticos, se denomina por “princípio da especialização económica dos exercícios” e que consiste em incluir nos resultados apenas os proveitos e os custos correspondentes a cada exercício económico.

Usualmente considera-se que a vida económica de uma qualquer unidade económica tem várias fases que caracterizam a sua existência e, não tendo esta qualquer limitação temporal pode, no entanto, afirmar-se que a mesma é dividida em períodos anuais que coincidem, na maioria dos casos, com o ano civil por força do artº 8, nº 1, CIRC.

Este princípio da anualidade contempla que todos os proveitos e custos devem ser imputados ao período a que respeitam, independentemente do seu recebimento ou pagamento, regra que, aliás encontra acolhimento no próprio Plano Oficial de Contabilidade (POC)¹⁰.

Assim, o artº 18, nº 3, CIRC, estabelece que:

- no caso das vendas - os proveitos são realizados e os custos suportados na data da entrega, da expedição ou da transferência de propriedade (*se anterior à entrega ou expedição*)
- no caso das prestações de serviços - os proveitos são realizados e os custos suportados na data em que termina o serviço, excepto se se tratarem de serviços que consistam na prestação de mais de um acto, ou numa prestação continuada ou sucessiva

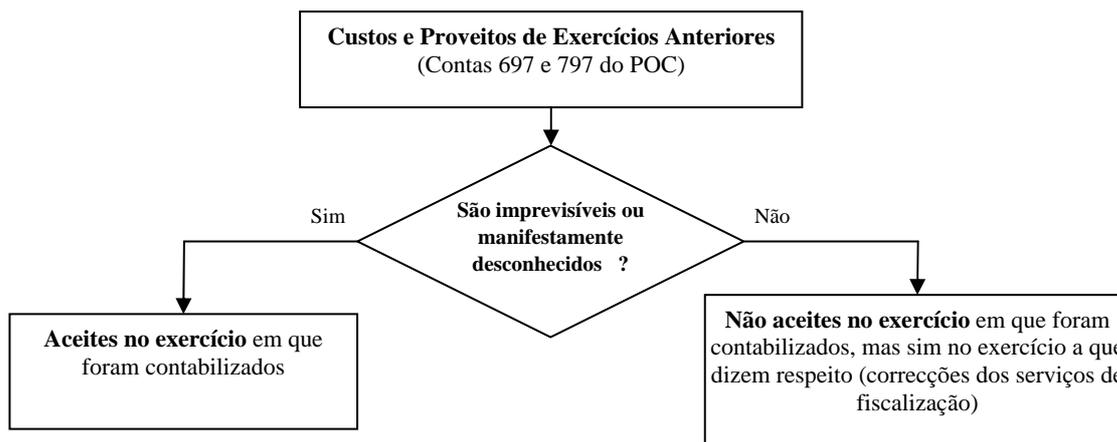
⁹ Sobre este assunto vide também o artº 77, LGT e o artº 61, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

¹⁰ Princípio da especialização dos exercícios (ou do acréscimo) - “os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam” - POC.

Por sua vez, o artº 18, nº 4, CIRC, considera como “assimilação a venda com reserva de propriedade”, os bens dados em regime de locação em que exista uma cláusula de transferência de propriedade vinculativa para ambas as partes a qual não será portanto tida em conta, para efeitos de determinação da data de realização dos respectivos proveitos.

Não obstante a determinação do lucro tributável obedecer ao princípio da especialização dos exercícios, permite-se que alguns proveitos e custos respeitantes a um exercício possam ser imputados a exercícios posteriores se, na data do encerramento daquele a que respeitam, forem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

A periodização do Lucro Tributável implica a aplicação do Princípio da Especialização do Exercício(*artº 18, CIRC*):



As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitantes a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Os proveitos são realizados, ou são suportados, na data de entrega ou expedição dos bens, ou se anterior na data em que se opera a transferência da propriedade (*artº 18, nº 3, a) CIRC*). As prestações de serviços realizam-se na data em que o serviço é terminado (*artº 18, nº 3, b) CIRC*).

As variações patrimoniais, relevadas na contabilidade em consequência da utilização da utilização do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável (*artº 18, nº 7, CIRC*).

Custos com pessoal

As despesas com férias, subsídios de férias e respectivos encargos são custos do exercício a que se reportam os direitos respectivos.

Assim em 31 de Dezembro de 2002, vence-se o direito dos trabalhadores às férias e subsídio de férias, que vão ser pagas em 2003, sendo tal direito uma obrigação da empresa em 31.12.2002.

Para dar cumprimento ao princípio da especialização dos exercícios, ao direito às férias e subsídio de férias e respectivos encargos vencidos em 31 de Dezembro, deve ser dado o adequado tratamento contabilístico ¹¹.

¹¹ Na contabilização dos encargos com férias deve-se proceder do seguinte modo (Despacho de 21 de Janeiro de 1989, do Núcleo do Imposto sobre o Rendimento, da DGCI -NIR):

- se na data do processamento forem conhecidas as tabelas salariais a vigorar no ano de pagamento, serão tomadas em consideração os valores delas constantes
- não sendo conhecidas aquelas tabelas, os montantes a ter em conta são os que constarem das que estiverem em vigor a data de 31 de Dezembro, admitindo-se que a diferença entre o valor processado e o efectivamente dispendido, seja considerado custo no ano do efectivo pagamento
- havendo negociações salariais em curso, serão tomados em consideração os valores constantes das tabelas em vigor à data de 31 de Dezembro, acrescidos da percentagem que a entidade patronal tenha acordado até à data do encerramento das contas
- no caso de se verificar diferença entre o valor processado como encargo de férias e o efectivamente pago, poderá a mesma ser considerada custo fiscal no ano do pagamento efectivo

Exemplo:

A Empresa X, pagou neste exercício n, 10.000 € de retroactivos de salários com pessoal, relativos ao ano anterior.

No ano anterior essa obrigação poderia ser:

- conhecida em 31.Dez.n-1: não são custos fiscais do ano n (*ano do pagamento*) - deveriam ter sido contabilizados no ano n-1 - conta 273
- desconhecida em 31.Dez.n-1: depende da imprevisibilidade, por vezes difíceis de provar

Contabilização - regularização (conta 59 ou 697): se for usada a conta 59, trata-se de uma variação patrimonial negativa, pelo que deve abater no Quadro 07 (*linha 203*) da modelo 22.

Se não aceite fiscalmente: deve acrescer no quadro 07, na linhas 224 (*correções relativas a exercícios anteriores*), quer utilize a conta 59 ou a conta 697. Se foi utilizada a conta 697, o resultado líquido foi influenciado do valor da correção.

No ano n, a empresa paga 10.000 € de retroactivos de salários (*não imprevisíveis em 31.Dez.n-1*), e contabiliza da seguinte forma:

697 - Correção anos ant.	12 (ou 2629 ou 11)
10.000	10.000

Pelo artº 18, nº 2, CIRC, estes custos não são aceites fiscalmente - acresce ao Q07.

Se tivesse contabilizado na conta 59, considerada uma regularização não frequente e de grande significado, a empresa teria registado no ano n da seguinte forma:

59 - Resultados transitados	12 (ou 2629 ou 11)
10.000	10.000

Assim, na declaração mod. 22 do ano n, no quadro 07, abate-se ao resultado líquido do exercício, a variação patrimonial negativa de 10.000 € (*artº 24, CIRC*) e, como esta variação vai afectar o lucro tributável, de harmonia com o artº 18, CIRC, os 10.000 € seriam acrescidos como correção fiscal.

Se tivesse especializado no exercício n-1, o movimento seria:

697 - Correção anos ant.	273 - Acréscimo de custos
10.000	10.000

Custo aceite no exercício n-1. Neste ano n, então, far-se-ia o seguinte lançamento:

273 - Acréscimo de custos	12 (ou 2629 ou 11)
10.000	10.000

4.1. Actividades de carácter plurianual

O artº 18, nº 5, CIRC, considera a hipótese dos proveitos e custos relativos a actividades de carácter plurianual poderem ser repartidos por diversos períodos, atendendo ao ciclo de produção ou tempo de construção.

Por sua vez, o artº 19, CIRC, estabelece algumas regras a ter em conta relativamente ao apuramento dos resultados das obras de carácter plurianual ¹².

Assim, poderão ser considerados como critérios, segundo o artº 19, nº 1, CIRC:

- critério de encerramento da obra
- critério de percentagem de acabamento

Quanto ao critério de encerramento da obra, vem o artº 19, nº 3, CIRC, estatuir que, sempre que esteja estabelecido o preço no contrato ou conhecido o preço da venda, a obra é considerada concluída logo que o seu grau de acabamento seja igual ou superior a 95%.

A forma de calcular o grau de acabamento da obra é a que consta no artº 19, nº 4, CIRC, e consiste numa ordem de grandeza dada pela relação entre o total dos custos já incorporados na obra e a soma desses custos com os custos estimados para completar a execução da mesma.

Por outro lado considera-se também concluída a obra, nos casos de obras públicas efectuadas em regime de empreitada, quando tenha lugar a recepção provisória nos termos da legislação vigente (*artº 19, nº 3, b), CIRC*).

¹² Obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano. São exemplo deste tipo de obras a construção de estradas, barragens, ponte, edifícios e certos bens de equipamento.

Relativamente ao critério da percentagem de acabamento, a sua utilização é obrigatória nos seguintes casos:

- obras públicas ou privadas efectuadas em regime de empreitada, quando se verifiquem facturações parciais do preço estabelecido, ainda que não tenham carácter sucessivo, e as obras realizadas tenham atingido o grau de acabamento correspondente aos montantes facturados
- obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente, à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais da mesma

Importa ainda salientar que, salvo autorização prévia da DGCI, as empresas envolvidas em obras de carácter plurianual deverão manter o mesmo método de apuramento de resultados até ao final da obra bem como adoptar o mesmo critério para obras de idêntica natureza.

Resumindo, nas obras de carácter plurianual (*artº 19, CIRC*), a determinação de resultados em relação a obras cujo ciclo de produção ou de construção seja superior a um ano, poderá ser efectuada segundo os seguintes critérios¹³:

- Critério do Encerramento da Obra - a obra é considerada concluída quando, conhecido o preço de venda ou estabelecido o preço no contrato, o grau de acabamento seja superior a 95% - a totalidade dos custos incorridos são aceites fiscalmente
- Critério da Percentagem de Acabamento

Grau de Acabamento:

$$= \frac{\text{Custos Incorridos}}{\text{Custos Incorridos} + \text{Custos Estimados para Concluir}} \times 100$$

O critério da percentagem de acabamento é obrigatório nos seguintes casos:

- obras públicas ou privadas em regime de empreitada, quando se verifiquem facturas parciais do preço estabelecido
- obras vendidas fraccionadamente

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

Exemplo 1:

Uma empresa a que foi adjudicada uma obra em regime de empreitada em 20/11/n para instalação de um equipamento pelo valor de 35.000 €, no fim do ano n apresentava os seguintes registos contabilísticos:

- custos incorridos = 13.000 €
- custos totais = 20.000 €
- facturação emitida = 27.000 €

Grau de acabamento = $13.000 \div 20.000 = 65\%$

Percentagem de facturação = $27.000 \div 35.000 = 77\%$

Percentagem facturação (77%) > Grau acabamento (65%)

- Proveitos do exercício: $35.000 \times 65\% = 22.750$

Aplicação do nº 10 da Circular 5/90, de 14 de Janeiro (*Custos de Garantia*). Para fazer face aos custos a suportar durante o período de garantia poderá considerar-se como receita antecipada uma quantia correspondente a 5% dos valores considerados como proveitos relativamente àquela obra:

- Proveitos exercício: $22.750 - (22.750 \times 5\%) = \mathbf{21.612 \text{ €}}$
- Custos do exercício: $20.000 \times 65\% = \mathbf{13.000 \text{ €}}$
- Resultado exercício: $21.612 - 13.000 = \mathbf{8.612 \text{ €}}$
- Acréscimos e diferimentos: $\text{acréscimos de proveitos} = 27.000 - 21.612 = \mathbf{5.388 \text{ €}}$

¹³ Vide Directriz Contabilística nº 3, de 1991.

No caso das obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente tem-se:

- os resultados relativos à venda de fracções autónomas de imóveis devem ser apurados de acordo com o critério da percentagem de acabamento, isto é, à medida que forem sido concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas
- os custos indirectos poderão ser repartidos e imputados a cada fracção tendo em conta a respectiva área, a permilagem ou de acordo com outro critério devidamente justificado e que se revele adequado
- no caso de serem apurados resultados relativamente a obras em que ainda não tenham sido suportados os custos totais necessários para o seu acabamento, poderá ser considerada como receita antecipada uma parte dos proveitos correspondentes aos custos estimados a suportar

Exemplo 2:

A sociedade “Apartamentos do Paraíso, Ld^ª” construiu um prédio com 10 fracções iguais, das quais vendeu 4 no exercício de 2002, referindo-se ainda os seguintes elementos:

- preço de venda de cada fracção: 40.000 €
- custo de cada fracção: 25.000 €
- custo estimado das infraestruturas não concluídas (*jardins, piscinas, ...*): 60.000 €

Apure o resultado dos exercícios de 2002 e 2003, supondo-se que no ano de 2003 concluiu as obras e não vendeu mais nenhuma fracção.

Resultado do exercício de 2002:

- % acabamento: $(10 \times 25.000) \div (10 \times 25.000 + 60.000) = 80,65\%$
- Vendas exercício: $4 \times 40.000 = 160.000$ €
- Proveitos exercício: $160.000 \times 80,65\% = 129.040$
- Receitas antecipadas: $160.000 - 129.040 = 30.960$
- Custos fracções vendidas: $4 \times 25.000 = 100.000$
- Resultado exercício: $129.040 - 100.000 = \mathbf{29.040$ €

Resultado do exercício de 2003:

- % acabamento: 100%
- Vendas exercício: 0
- Proveitos exercício: 30.960 €
- Custos exercício: $4 \times (60.000 \div 10) = 24.000$
- Resultado exercício: $30.960 - 24.000 = \mathbf{6.960$ €

4.2. Variações patrimoniais

A noção de variação patrimonial liga-se necessariamente com a ideia de balanço, principalmente na sua estrutura, composição e reflexos no valor do património, entendendo-se este na mesma acepção da situação líquida, ou seja, consistindo genericamente na diferença entre o activo e o passivo.

Assim, nesta perspectiva, qualquer variação positiva ou negativa num dos membros do balanço deve reflectir-se no outro. É este o princípio do método digráfico, ou das partidas dobradas, já que uma ou mais modificações a débito obrigam, em contrapartida, a movimentações a crédito de igual montante, e vice-versa. Daqui se pode inferir que o património de uma empresa não é uma realidade estática, mas sim dinâmica e susceptível de implicar permanentes alterações.

Estas alterações podem assumir duas variantes:

- de natureza normal ou voluntária
- de natureza extraordinária ou involuntária

No primeiro grupo incluem-se todas as operações normais da empresa, enquanto que no segundo se reflectem as situações ocasionais, tais como roubos, quebras, incêndios, inundações, etc.

4.2.1. Factos patrimoniais

Ambas as situações referidas constituem aquilo que se designa por factos patrimoniais, considerando-se que os mesmos aparecem associados a tudo quanto na empresa implique variações no património.

Os factos patrimoniais podem assumir uma natureza permutativa, quando provocam alterações na composição do património mas não alterem o seu valor (*variações meramente qualitativas*), ou uma natureza modificativa quando, para além de alterarem a composição do património, impliquem também alterações do seu valor. Neste último caso, tratam-se de variações quantitativas que serão positivas ou negativas, consoante impliquem o aumento ou diminuição do valor do património ou da situação líquida.

4.2.2. Variações patrimoniais positivas e negativas

O regime fiscal aplicado às variações patrimoniais não reflectidas no resultado líquido do exercício encontra-se previsto nos artº 21 e 24, CIRC. Legislou-se por excepção, isto é, contemplaram-se as situações não susceptíveis de influenciar resultados.

Variações patrimoniais positivas (artº 21, CIRC):

Assim, não são consideradas variações patrimoniais positivas para efeitos do IRC:

- as entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, bem como a cobertura de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital
- as mais-valias potenciais ou latentes ¹⁴, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas
- os incrementos patrimoniais sujeitos a imposto sobre as sucessões e doações
- as contribuições, incluindo as participações nas perdas, do associado ao associante no âmbito da associação em participação ¹⁵ e da associação à quota ¹⁶

Variações patrimoniais negativas (artº 24, nº 1, CIRC):

Damesma forma, não são consideradas variações patrimoniais negativas para efeitos do IRC:

- as que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC
- as menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade
- as saídas em dinheiro ou em espécie, a favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património
- as prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação

Relativamente às variações patrimoniais enunciadas, não se justifica o seu abatimento ao resultado líquido do exercício, uma vez que as mesmas não fazem parte da actividade normal da empresa.

Relativamente às menos-valias potenciais ou latentes, a exclusão verifica-se porque o seu abatimento iria contrariar o princípio da tributação do rendimento real uma vez que a mais-valia só ocorre com a transmissão dos respectivos elementos.

Por sua vez o artº 24, nº 2, CIRC, permite levar a custos as variações patrimoniais negativas relativas a gratificações e outras remunerações de trabalho de titulares de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados.

Contudo, estas importâncias só concorrem para a formação do lucro tributável do exercício a que respeita o resultado em que participam (*sendo consideradas como variações patrimoniais negativas*) desde que pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte.

¹⁴ As mais-valias potenciais ou latentes são aquelas que não se realizaram por não ter havido transmissão onerosa de bens. São exemplo, a valorização de participações financeiras por variação de cotação da bolsa ou por incorporação de reservas no capital da sociedade participada.

¹⁵ Contrato de associação em participação - a associação de uma pessoa a uma actividade económica exercida por outra, ficando a primeira a participar nos lucros ou nos lucros e perdas que desse exercício resultarem para a segunda. É elemento essencial do contrato a participação nos lucros; a participação nas perdas pode ser dispensada (DL 231/81, de 28 de Julho e artº 21, CIRC).

¹⁶ Associação à quota - contrato celebrado entre um sócio de uma sociedade (*associante*) e uma outra pessoa (*associado*) pelo qual o primeiro se obriga a prestar ao segundo uma parte convencionada ou a totalidade dos frutos futuros da quota de que é titular na sociedade, em contrapartida duma determinada prestação do associado.

Não se verificando esta condição, o artº 24, nº 4, CIRC, estabelece que ao valor do IRC liquidado em relação ao exercício seguinte se adicionar-se-á o IRC que deixou de ser liquidado, em resultado da dedução das gratificações que não tiverem sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

Relativamente às gratificações ou outras formas de remuneração do trabalho pagas a membros dos órgãos sociais, a título de participação nos resultados, as variações patrimoniais negativas relativas a essas importâncias só concorrem para a formação do lucro tributável desde que cumulativamente se verifiquem as seguintes condições:

- os beneficiários não sejam titulares, de forma directa ou indirecta, do capital da sociedade
- as referidas importâncias não ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam

No caso de ultrapassarem este limite, a parte excedentária será assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos (*artº 24, nº 3, CIRC*).

Também nesta situação se aplicará a disposição temporal prevista na última parte do artº 24, nº 2, CIRC, isto é, que as respectivas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte.

Resumindo, concorrem para a formação do lucro tributável, as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido, ou seja, os valores a crédito no capital próprio, excepto as situações descritas nas alíneas a) a d) do artº 21, CIRC.

Exemplos:

- alienação de quotas e acções próprias no exercício
- correcções aos resultados transitados provocados por proveitos de exercícios anteriores

Estes montantes devem crescer na linha 2 do Quadro 07 da Modelo 22

Por outro lado, concorrem para a formação do lucro tributável, as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido, ou seja, os valores a débito no capital próprio, excepto as situações descritas nas alíneas a) a d) do artº 24, CIRC.

Exemplos:

- as gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados de exercícios anteriores, desde que colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício (*artº 24, nº 2, CIRC*)

Estes montantes devem abater na linha 3 do Quadro 07 da Modelo 22

Não obstante o disposto artº 24, nº 2, CIRC, não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas relativas a gratificações e outras remunerações do trabalho de membros do órgão de administração da sociedade, a título de participação nos resultados, quando os beneficiários sejam, directa ou indirectamente, detentores de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social e as referidas importâncias ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam, sendo a parte excedentária assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos (*artº 24º, nº 3, CIRC*).

Para efeitos da verificação da percentagem fixada no número anterior (*artº 24º, nº 4, CIRC*), considera-se que o beneficiário detém indirectamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação de titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais (*artº 222 e 223, CSC*).

Exemplo1

Quotas (ou acções) próprias

As quotas (ou acções) próprias, adquiridas pela própria sociedade aos sócios (accionistas) representam decréscimos dos capitais próprios, pois não representam valores activos.

As respectivas transacções não deverão originar quaisquer resultados ¹⁷, figurando no balanço em dedução à situação líquida.

¹⁷ Visão anglo-saxónica, seguida pelo POC (*DL 410/89*).

No antigo POC, quando uma empresa adquiria acções próprias, tal era considerado um investimento financeiro (*registo numa conta de imobilizado*). Com o novo POC (*DL 410/89, de 21 de Novembro*), uma abordagem diferente, isto é, a compra de acções pela própria empresa representa uma diminuição dos capitais próprios (*registo a débito numa conta da classe 5*). Também as mais ou menos-valias obtidas com a posterior transacção das quotas (ou acções) não irão afectar os resultados do exercício, sendo a sua contrapartida registada numa conta de reservas (*evitando que os resultados da empresa possam ser alterados de modo artificial*).

A compra de quotas (ou acções) próprias por uma empresa tem de obedecer a uma série de regras definidas no Código das Sociedades Comerciais (*artº 232 a 238, CSC, e artº 345 a 347, CSC*)¹⁸.

A empresa X, Lda vende em 2002 uma quota própria por 10.000 € que havia adquirido em 1998 por 5.000 €. O valor nominal da quota é de 3.000 €. Qual o tratamento contabilístico e fiscal de tais situações ?

Aquisição das quotas próprias (1998):

- D: 521 (quotas próprias - valor nominal) - 3.000
- D: 522 (quotas próprias - prémio) - 2.000
- C: 12 (depósitos à ordem) - 5.000

Alienação das quotas próprias (2002):

- D: 12 (depósitos à ordem) - 10.000
- C: 521 (quotas próprias - valor nominal) - 3.000
- C: 522 (quotas próprias - prémio) - 7.000

A conta 521 fica saldada. A conta 522 fica com um saldo de 5.000 €, correspondente à mais-valia, que deverá ser transferida, de imediato, para a conta 574 - reservas livres:

- D: 522 (quotas próprias - prémio) - 5.000
- C: 574 (reservas livres) - 5.000

Quando se verifica a compra/venda de quotas (ou acções) próprias, os registos na conta 521 serão sempre ao valor nominal:

- se a compra for acima ou abaixo do par, o prémio ou desconto, respectivamente, será debitado ou creditado na conta 522

Quando se vendem quotas (ou acções) próprias, a mais ou menos-valia obtida será creditada ou debitada, respectivamente, na conta 574.

Para a fiscalidade, as aquisições de quotas (ou acções) próprias geram, nas empresas onde tais operações ocorrem, variações patrimoniais negativas, ou seja, o decréscimo no capital próprio. Estamos em presença de variações patrimoniais, em princípio, concorrentes para o lucro tributável do IRC.

No entanto, a aquisição de quotas (ou acções) próprias não deve negar o princípio contabilístico de que “compras não geram resultados”, quer se tratem de quotas (ou acções) próprias, quer se tratem de aquisições de activos.

Já na venda (*posterior*) dessa quotas (ou acções) próprias aparecerá então a perda ou o ganho, a apurar em relação ao custo histórico de aquisição, isto é, só se tributam as mais-valias realizadas (*artº 21, b), CIRC*).¹⁹

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

Assim, continuando o exemplo, tem-se:

Exercício de 1998:

- contabilidade: variação patrimonial negativa de 5.000 €, não reflectida no resultado líquido do exercício
- fiscalidade: nada se faz

Exercício de 2002:

- contabilidade: variação patrimonial positiva de 10.000 €, não reflectida no resultado líquido do exercício
- fiscalidade: acresce ao Quadro 07 da Modelo 22 de IRC a mais-valia fiscal (10.000 – 5.000)

¹⁸ Por exemplo, uma sociedade anónima não pode deter mais do que 10% do seu capital social e não pode exercer quaisquer direitos, excepto os relativos a aumentos de capital por incorporação de reservas. Quando se estuda uma empresa é importante saber se esta tem autorização ou não para adquirir quotas (ou acções), pois as consequências são importantes. Estando a empresa cotada na Bolsa, a empresa poderá intervir com a compra e venda das suas acções, de maneira a induzir um comportamento estável às cotações. Quando compra acções próprias, os capitais próprios da empresa diminuem, ficando com menos fundos disponíveis. O facto de adquirir as suas acções vai diminuir o número de accionistas externos, o que poderá conferir maior poder à administração da empresa.

¹⁹ Não se aplica o coeficiente de desvalorização monetária consagrado no artº 44, nº 2, CIRC.

Exemplo 2

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 atribui em 2004 gratificações por conta dos resultados de 2003 ao sócio-gerente A... a importância de 10.000 €. Durante o ano de 2003, A.. auferiu 2.400 € por mês.

- Gratificações = $(2.400 \times 14 \times 2) \div 12 = 5.600$ € (Retenção na fonte - Cat. A de IRS - DL 42/91, de 22 de Janeiro - Portaria Anual)
- Lucros distribuídos = $10.000 - 5.600 = 4.400$ € (Retenção na fonte - Cat. E de IRS - artº 101, nº 1, CIRS e artº 88, nº 1, c), CIRC - 15%)

Lucros distribuídos - artº 24, nº 1, c), CIRC - não é variação patrimonial negativa - uma das exceção

Campo 203 do Quadro 07 - Abate 5.600 € (na Modelo 22 de 2003)

A empresa terá de pagar ao sócio (*ou colocar à disposição*) até ao fim de 2004 - artº 24, nº 2, CIRC.

Vejam os ...

Encerramento das contas do exercício de 2003

- Conta 88 - Resultado Líquido do Exercício - 50.000 € (*por exemplo*)

Ano 2004

Em 1.1.2004:

- D: 88 - Resultado Líquido do Exercício - 50.000 €
- C: 59 - Resultados Transitados - 50.000 €

Não há variação patrimonial - movimento permutativo

Em 31-3-2004:

- Assembleia Geral - Encerramento das contas de 2003 - distribuição de lucros e gratificações
- Gratificação ao sócio - 10.000 €
- D: 59 - Resultados Transitados - 10.000
- C: 2628 - Pessoal - 10.000

Variação Patrimonial Negativa - 10.000 €

Fiscalidade

Variação Patrimonial Negativa - 10.000 €

Modelo 22 de 2003 - a apresentar até 31-5-2004

- Abate Q07 - Campo 203 - 5.600 €

Modelo 22 de 2004 - a apresentar até 31-5-2005

- Não se faz nada no Q07

Isto se até ao fim do ano 2004 pagar ou colocar à disposição do sócio o montante das gratificações - artº 24, nº 2, CIRC

Ano 2004

Paga em 31-12-2004 as gratificações ao sócio

- D: 2628 - Pessoal - **10.000 €**
- C: 2421 - Ret. Fonte IRS Cat. E - **660** ($4.400 \times 15\%$)
- C: 2423 - Ret. Fonte IRS Cat. A - **1.764** ($5.600 \times 31,5\%$ - por hipótese)
- C: 12 - **7.576 €**

E se não pagasse ou colocasse à disposição até 31-12-2004

Na modelo 22 de 2004:

- Q10 - Campo 363 - IRC de exercícios anteriores: $5.600 \times 32\% = 1.792$ €
- Q10 - Campo 366 - Juros compensatórios - artº 35, LGT: $(1.792 \times 4\% \times 365) \div 365 = 71,68$ € (Juros devidos desde 1-6-2004 a 31-5-2005)

4.3. Proveitos ou ganhos

Para configurar o que é proveito ou ganho, o legislador optou por uma enumeração exemplificativa das realidades subsumíveis àquele conceito.

Assim, são considerados proveitos ou ganhos, num sentido lato, os derivados de operações de qualquer natureza, e não apenas os provenientes da actividade normal do sujeito passivo, designadamente os seguintes (*artº 20, nº 1, a) a h), CIRC*):

- vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus, abatimentos, comissões e corretagens
- rendimentos de imóveis
- rendimentos de carácter financeiro, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio e prémios de emissão de obrigações²⁰
- rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos
- prestações de serviços de carácter científico ou técnico
- mais-valias realizadas
- indemnizações auferidas, seja a que título for
- subsídios ou subvenções de exploração

Salienta-se também neste artigo o conceito de rendimento acréscimo caracterizado pelo acréscimo de rendimento proveniente de certos ganhos ocasionais, como sejam as mais-valias realizadas, as indemnizações auferidas e os subsídios ou subvenções de exploração²¹.

Estabelece o artº 20, nº 2, CIRC, que também se considera proveito o valor correspondente aos produtos entregues a título de pagamento do imposto sobre a produção de petróleo.

Por sua vez, o artº 20, nº 3, CIRC, vem excluir dos proveitos ou ganhos do associante, na associação à quota, o rendimento auferido da sua participação social correspondente do valor da prestação por si devida ao associado.

Do conjunto dos proveitos elencados no artº 20, nº 1, CIRC, merecem especial relevo os constantes nas alíneas f) e h), que passaremos a desenvolver.

4.3.1. Mais-valias realizadas

No que respeita às mais-valias realizadas (*artº 20, nº 1, f), CIRC*), a sua tributação em IRC (*inclusão no lucro tributável*) está condicionada à sua realização. Trata-se, neste caso, de um conceito amplo de realização que abrange quer os ganhos de capital voluntários (*por exemplo, os derivados de venda ou troca*) quer os ganhos de capital involuntários (*por exemplo, os resultantes de expropriação ou derivados de sinistros*).

Todavia, existe uma possibilidade de diferir a tributação das mais-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado corpóreo ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, sempre que o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos, seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo immobilizado corpóreo, no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício, ou até ao fim do segundo exercício seguinte ao da sua realização (*artº 45, CIRC*).

Deste assunto trataremos mais pormenorizadamente quando fizermos a análise do regime das Mais-Valias realizadas previsto nos artº 43 ao 45, CIRC.

4.3.2. Subsídios

Relativamente aos subsídios ou subvenções destinados à exploração (*artº 20, nº 1, h), CIRC*), os mesmos devem ser considerados como proveitos a incluir no resultado líquido do exercício em que forem recebidos.

Quanto aos subsídios não destinados à exploração, aos quais se dedicou o artº 22, CIRC, devem os mesmos ser encarados em duas vertentes conforme se trate de:

- subsídios respeitantes a elementos do activo immobilizado amortizáveis ou reintegráveis
- subsídios respeitantes a elementos do activo immobilizado não amortizáveis ou reintegráveis

²⁰ Obrigações - documento que comprova a existência de uma dívida, isto é, um título de dívida negocial em que o que contrai se compromete pagar a quem o detém um determinado rendimento, e passado algum tempo, reembolsar o valor da dívida.

²¹ Vide ponto 5 do relatório preambular do Código.

No caso dos subsídios respeitantes a elementos do activo imobilizado amortizáveis ou reintegráveis será proveito, nos termos do artº 22, nº 1, a), CIRC, e como tal incluído no lucro tributável, a parte do subsídio correspondente à proporção das amortizações calculadas sobre o valor de aquisição/produção do bem durante o período de vida útil. Desta forma, a parte a considerar como proveito, terá sempre como limite mínimo a que proporcionalmente corresponder à quota mínima de reintegração ou amortização, isto é, a correspondente a metade da taxa máxima fixada segundo o método das quotas constantes (*artº 22, nº 2, CIRC*).

Relativamente aos subsídios respeitantes a elementos do activo imobilizado não amortizáveis ou reintegráveis, poderão colocar-se duas hipóteses:

1. tratar-se de bens do imobilizado não alienáveis, neste caso o subsídio será incluído no lucro tributável em fracções iguais durante o período em que os bens não serão alienáveis por força da lei ou contrato
2. tratar-se de bens do imobilizado alienáveis, caso em que o subsídio será incluído no lucro tributável em fracções iguais durante um período de 10 anos, sendo o primeiro o ano do recebimento

Exemplo 1:

Suponha que um sujeito passivo de IRC (*no regime geral*), recebeu no exercício de 2002 um subsídio de equipamento no valor de 8.000 € destinado a adquirir uma máquina no valor de 10.000 € que entrou em funcionamento nesse mesmo ano. Os valores de referência são os seguintes:

- valor de aquisição: 10.000 €
- taxa de amortização: 20% (*taxa máxima de amortização correspondente ao período mínimo de vida útil do bem que neste caso é de 5 anos*)
- valor do subsídio: 8.000 €

Anualmente, a partir do exercício de 2002, inclusive, o sujeito passivo vai levar a custo do exercício a quota de amortização que se obtém da aplicação da taxa ao valor de aquisição: $10.000 \times 20\% = 2.000$ €. Assim, teríamos como custo dos respectivos exercícios :

Ano	Amortização do Exercício
2002	2.000
2003	2.000
2004	2.000
2005	2.000
2006	2.000
Total	10.000

Em idêntica medida, e por força do disposto no artº 22, nº 1, a), CIRC, irá levar a proveitos parte do subsídio destinado ao equipamento na mesma proporção da amortização calculada sobre o valor de aquisição do bem, ou seja: $8.000 \times 20\% = 1.600$ €.

Assim, teríamos como proveito dos respectivos exercícios ²²:

Ano	Proveito do Exercício (subsídio)
2002	1.600
2003	1.600
2004	1.600
2005	1.600
2006	1.600
Total	8.000

²² Número de exercícios correspondente ao número de anos de utilidade esperada (*vida útil do bem*) que neste caso é de 5 anos.

Exemplo 2:

Se o sujeito passivo tivesse optado por praticar a taxa mínima de amortização (*taxa igual a metade da taxa máxima fixada segundo o método de amortização das quotas constantes*), teríamos:

- valor de aquisição: 10.000 €
- taxa de amortização: 10% (*taxa mínima de amortização nos termos do artº 29, nº 6, CIRC*)
- valor do subsídio: 8.000 €

As amortizações levadas a custos nos respectivos exercícios (*10 anos*), seriam no valor de 1.000 € em cada exercício, desde 2002 até 2011 (*inclusive*). A parte do subsídio a considerar como proveito dos respectivos exercícios seria no valor de 800 € por exercício, no mesmo período (*2002 a 2011*).

De notar que, e conforme já foi referido, a parte do subsídio a considerar como proveito nunca poderia, por força do disposto no artº 22, nº 2, CIRC, ser, neste segundo exemplo, inferior ao valor calculado. Nestes casos existe um valor que constitui um limite mínimo a ser incluído no lucro tributável e que corresponde à quota mínima de reintegração ou amortização estabelecida no artº 29, nº6, CIRC.

Exemplo 3

A empresa recebeu um subsídio não destinado à exploração no valor de 6.000 € para a aquisição de uma máquina no montante de 10.000 €, cuja taxa de reintegração, fixada no DR 2/90, é de 20%.

Conhecidos os valores das reintegrações efectuadas durante 8 anos, de acordo com o Quadro, pretende-se saber qual o valor do subsídio que deve ser considerado, em termos fiscais, em cada um daqueles anos.

Anos	Valor aquisição	Taxa reintegração	Reintegração exercício	Quotas perdidas	Valor subsídio	Taxa subsídio	Proveito
1	10.000	20%	2.000		6.000	20%	1.200
2		18%	1.800			18%	1.080
3		20%	2.000			20%	1.200
4		0%	0	1.000		10%	600
5		2%	200	800		10%	600
6		10%	1.000			10%	600
7		20%	2.000	Acresce 800 Q07		12%	720
8		10%	1.000	Acresce 1.000 Q07		0%	0
Total	10.000	100%	10.000		6.000	100%	6.000

NOTA:

Qual seria o proveito devido ao subsídio, no ano 6, se a empresa alienasse a máquina ?

Até ao ano 5 (*inclusive*), já havia assumido como proveitos: $1.200 + 1.080 + 1.200 + 600 + 600 = 4.680$

Faltam: $6.000 - 4.680 = 1.320$

Seria este o proveito do ano 6 (*1.320 €*).

Exemplo 4:

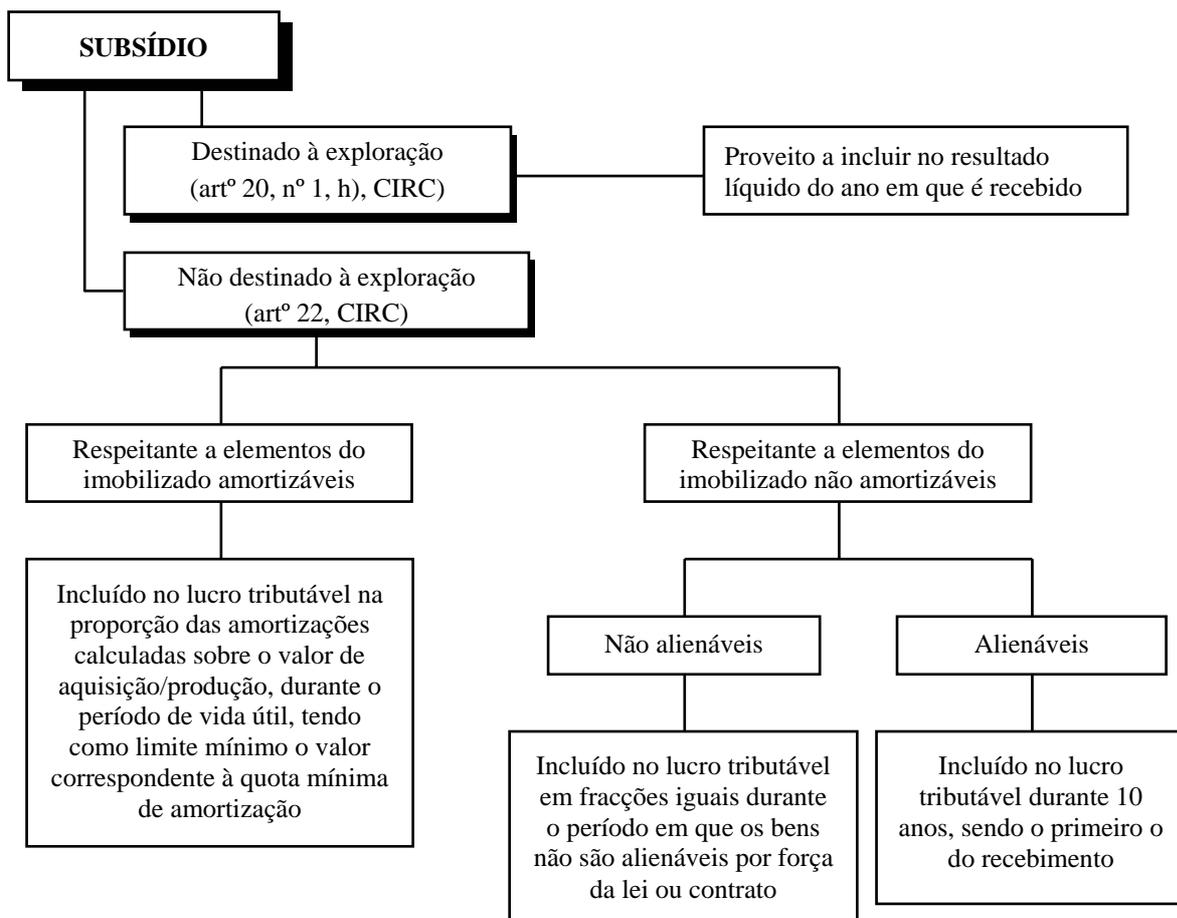
Uma empresa com sede em território português que fabrica mobiliário de escritório adquiriu em 31/12/n um equipamento por 30.000 €. Para este equipamento foi atribuído um subsídio a fundo perdido no valor de 20.000 €. O equipamento entrou em funcionamento no ano $n+1$, tendo sido efectuada nesse ano uma amortização no valor de 900 €. A empresa utiliza para o cálculo das reintegrações e amortizações o método das quotas constantes. A taxa de reintegração a aplicar (*DR 2/90, de 12 de Janeiro*) é de 10%.

Qual a parte do subsídio a incluir no Lucro Tributável do ano $n+1$?

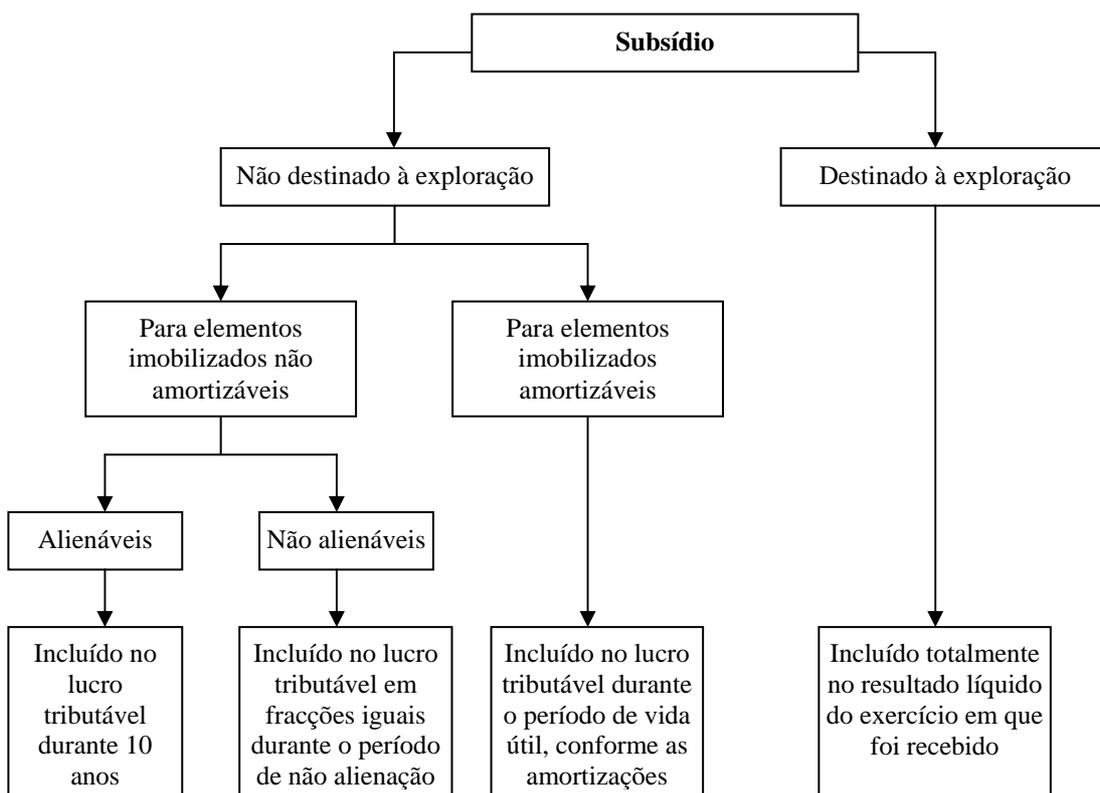
- taxa mínima = 5% (*quota mínima de amortização*)
- montante mínimo da amortização = $30.000 \times 5\% = 1.500$ € (*há quota perdida de 600 €*)
- montante mínimo de subsídio a imputar ao lucro tributável = $20.000 \times 5\% = 1.000$ € (*Debita 2746 e Credita 7983*)

Resumo do tratamento fiscal a dar aos subsídios

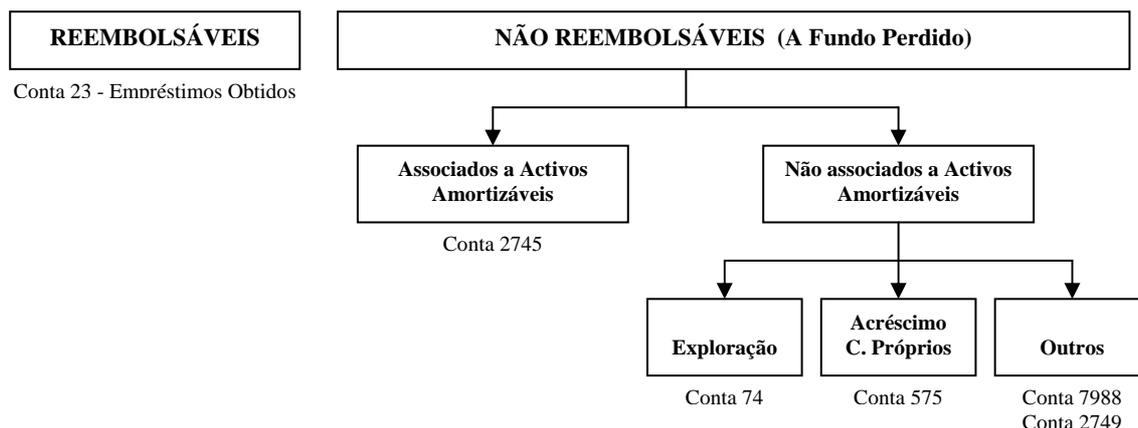
(artº 20, nº 1, h), CIRC e artº 22, CIRC)



Subsídios não destinados à exploração (artº 22, CIRC):



Subsídios - Contabilidade:



Associados a Activos Amortizáveis:

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

Não associados a Activos Amortizáveis:

- conta 74 - subsídios à exploração: verbas concedidas à empresa com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não se ofereçam dúvidas
- conta 575 - reservas - subsídios: contrapartidas dos valores dos subsídios que não se destinam a investimentos amortizáveis, nem à exploração ²³ (*acréscimos dos capitais próprios*)
- conta 7988 e conta 2749 - proveitos diferidos: outros não especificados ²⁴

Exemplo 5:

Bem adquirido por 10.000 €

Subsídio a fundo perdido: 6.000 €

- taxa máxima de amortização: 20% - vida útil = 5 anos
- taxa mínima de amortização: 10% - vida útil = 10 anos (*artº 28º, nº 6, CIRC*)

Intervalo de quotas a considerar na Contabilidade e na Fiscalidade [1.000 ; 2.000]

ANO	Taxa amortização praticada	Amortizações do exercício Contabilidade	Amortizações que seriam aceites Fiscalidade	Acrece Q. 07	Subsídio - 60% Proveitos	Quotas perdidas
1	23%	2.300	2.000	300	1.200	300
2	21%	2.100	2.000	100	1.200	100
3	18%	1.800	1.800		1.080	
4	2%	200	1.000		600	800
5	0%	0	1.000		600	1.000
6	10%	1.000	1.000		600	
7	16%	1.600	800	800	600	
8	10%	1.000	0	1.000	²⁵ 120	
9						
10						
TOTAL	100%	10.000	²⁶ 9.600	2.200	6.000	2.200

²³ Dever-se-á acrescer numa base sistemática no Quadro 07, da Modelo 22, dos exercícios a que o subsídio diga respeito.

²⁴ Transferidos, numa base sistemática da conta 2749, para a conta 7988, durante os exercícios a que o investimento diga respeito. Em relação ao subsídio de apoio à criação de postos de trabalho, estes devem ser considerados como proveitos diferidos e repartidos como proveitos por quatro anos, conforme entendimento da Administração Fiscal. 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 respectivo.

²⁵ A parte restante para os 6.000 contos (29.927,87 €).

²⁶ Corresponde a [10.000 - (300 + 100)], ou seja, as quotas perdidas para além do limite máximo permitido, nos primeiros anos.

4.4. Custos ou perdas

O artº 23, CIRC, à semelhança da forma de explanação do artº 20, CIRC, no que respeita aos proveitos ou ganhos, elenca de uma forma exemplificativa os custos ou perdas a considerar para efeitos fiscais desde que comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes:

- encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação
- encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias
- encargos de natureza financeira, como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de acções, obrigações e outros títulos e prémios de reembolso
- encargos de natureza administrativa, tais como remunerações, ajudas de custo, pensões ou complementos de reforma, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso e seguros, incluindo os de vida e operações do ramo “vida”, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares de segurança social
- encargos com análises, racionalização, investigação e consulta
- encargos fiscais e parafiscais
- reintegrações e amortizações
- provisões
- menos-valias realizadas
- indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável

Repare-se que as diversas alíneas do nº 1 do artº 23, CIRC, indicam os custos que ocorrem com maior frequência, ou seja, aqueles que decorrem da actividade normal do sujeito passivo.

Mas para que os custos aí enumerados sejam considerados dedutíveis para efeitos fiscais, são necessários dois requisitos fundamentais:

- que sejam comprovados através de documentos emitidos nos termos legais
- que sejam indispensáveis para a realização dos proveitos

A ausência de qualquer um destes requisitos implica a sua não consideração como custo fiscal.

De uma forma pontual poderemos ainda distinguir no conjunto das alíneas que compõem este artigo, custos que são considerados pela sua totalidade, no exercício a que respeitam, daqueles que, tendo características idênticas, devem ser repartidos por vários exercícios, como por exemplo, os respeitantes a grandes reparações, campanhas publicitárias ou reintegrações e amortizações.

Analizando algumas das alíneas referidas no nº 1 do artº 23, CIRC, verificamos que a alínea a) refere-se, de uma forma geral, aos encargos de exploração, considerando-se como tais os relativos à aquisição de quaisquer bens ou serviços, como sejam, as matérias-primas utilizadas, a mão-de-obra, a energia e outros gastos necessários à fabricação, conservação ou reparação.

Relativamente aos encargos resultantes de reparações normais em elementos do activo imobilizado (*necessários à sua conservação*), eles são custo, pela sua totalidade, no exercício em que forem suportados pelo sujeito passivo. Todavia, quando se trate de reparações que façam aumentar o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem²⁷, e como tal considerados grandes reparações, os encargos delas resultantes devem ser objecto de imobilização e o correspondente custo repartido pelos exercícios subsequentes de acordo com as respectivas quotas de amortização (*artº 30, nº 5, CIRC*).

Do artº 23, nº 1, b), CIRC, constam os encargos relativos à distribuição e venda e todos os que com elas estejam relacionados, nomeadamente, os transportes, a publicidade e outros gastos inerentes à venda dos produtos, tais como comissões ou os brindes e ofertas que fazem parte da sua promoção.

No que toca aos encargos com publicidade, serão de considerar como custos do exercício aqueles que dizem respeito a despesas normais, isto é, que pontualmente são suportados pelo sujeito passivo. Tratando-se porém, de custos suportados com campanhas publicitárias, dado assumirem características estruturais que por vezes as fazem prolongar por mais do que um exercício, por estarem ligadas, normalmente, ao lançamento de novos produtos, deverão ser consideradas como imobilizações incorpóreas e amortizáveis

²⁷ Cfr. alínea b) do nº 5, artº 5, Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro.

(para efeitos fiscais) de acordo com as regras definidas no Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro, que estabelece o correspondente regime.

Relativamente aos encargos de natureza administrativa, referidos no artº 23, nº 1, d), CIRC, nomeadamente no que diz respeito aos seguros de doença e de acidentes pessoais, as importâncias despendidas com seguros e operações do ramo “vida”, contribuições para fundos de pensões e outros regimes complementares de segurança social, independentemente da sua natureza obrigatória ou facultativa face à lei, ou ao contrato de trabalho, não são aceites como custos se não forem considerados rendimentos de trabalho dependente nos termos da primeira parte do nº 3 do artº 2, CIRS, salvo se forem considerados realizações de utilidade social nos termos e para efeitos do artº 40, CIRC.

O artº 23, nº 1, e), CIRC, consagra como custo os encargos com análises, racionalizações, investigação e consulta. Estas despesas que têm a ver com a produção e qualidade dos produtos, poderão ser custo, na sua totalidade, no exercício em que forem suportados²⁸. O artº 31, nº 2, CIRC, define o que se considera para efeitos fiscais despesas de investigação e de desenvolvimento.

Assim, e nos termos daquele artigo, serão consideradas como:

- despesas de investigação - as relativas a um processo de pesquisa, com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos face às necessidades da própria empresa
- despesas de desenvolvimento - as que resultam da aplicação tecnológica das descobertas resultantes dos trabalhos de investigação, realizadas com vista à melhoria da qualidade das matérias-primas, processos de fabrico e produtos os serviços produzidos pela empresa

São ainda custos do exercício as indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável (*artº 23, nº 1, j), CIRC*). Estão, assim, afastados os custos relativos aos riscos seguráveis, isto é, todos os que são susceptíveis de serem objecto de contrato de seguro nos termos da lei vigente.

Relativamente aos custos enumerados no artº 23, nº 1, g), CIRC, as reintegrações e amortizações, e no artº 23, nº 1, h), CIRC, as provisões, e no artº 23, nº 1, i), CIRC, as menos-valias realizadas, trataremos deles mais adiante quando abordarmos estes assuntos.

Convém, no entanto, desde já chamar a atenção para o facto de alguns destes custos se encontrarem limitados nos termos do artº 42, CIRC, muito embora se encontrem classificados e contabilizados como tal e estejam devidamente documentados nos termos da lei.

NOTAS:

Custos-Proveitos, Perdas-Ganhos, Despesas-Receitas, Pagamentos-Recebimentos

Custos: são consumos e utilizações de bens e serviços, independentemente da sua aquisição

- consumo ou sacrifício de recursos
- algo interno à empresa
- valor dos recursos sacrificados para a obtenção de um determinado objectivo
- valor dos factores consumidos na obtenção de determinada produção ou na produção de determinado período

Perdas: carácter extraordinário

Despesas: obrigações de carácter financeiro (*aquisições de bens e serviços independentemente do seu pagamento ou consumo*):

- afectação de meios monetários à aquisição de recursos produtivos
- nasce a obrigação de pagar
- sempre associada a uma relação da empresa com terceiros

Pagamentos: prestação pecuniária ou equivalente que liberta a empresa do vínculo obrigatório (dever) decorrente da aquisição de recursos

Exemplo

Uma Adega Cooperativa comprou em Maio, 10.000 garrafas para engarrafar a sua produção anual de vinhos, que decorrerá em Outubro. Nas condições de compra foi acordado que o pagamento seria a 2 meses. Assim, temos:

- em Maio - Despesas (compra das 10.000 garrafas)
- em Julho - Pagamento (a 2 meses)
- em Outubro - Custo (engarrafamento do vinho)

²⁸ Pensamos que estas despesas poderão ser consideradas custo do próprio exercício (*artº 31, CIRC*) ou serem amortizáveis enquanto elementos do activo imobilizado incorporado conforme o disposto nos artº 17 e 18 do Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro.

Proveitos: correspondem à produção de bens ou serviços, independentemente da sua venda, com vista à obtenção de produtos acabados durante um determinado período de tempo (*inclui o trabalho para a própria empresa*)

Ganhos: carácter extraordinário

Receitas: são direitos de carácter financeiro (*vendas de bens e prestação de serviços independentemente do seu recebimento ou da sua formação*), isto é, direitos em relação a terceiros resultantes de transacções comerciais num prazo acordado

Recebimentos: entradas de meios monetários na empresa e exprimem o cumprimento das obrigações de terceiros

Resultados:

- Operacionais (Conta 81): Proveitos Operacionais (Contas 71 a 76) – Custos Operacionais (Contas 61 a 67) ± Variação da Produção (Produtos Acabados: Conta 33 e em Vias de Fabrico: Conta 35)
- Financeiros (Conta 82): Proveitos Financeiros (Conta 78) – Custos Financeiros (Conta 68)
- Correntes (Conta 83): Resultados Operacionais + Resultados Financeiros
- Extraordinários (Conta 84): Proveitos e Ganhos Extraordinários (Conta 79) – Custos e Perdas Extraordinárias (Conta 69)
- Antes de Impostos (Conta 85): Resultados Correntes + Resultados Extraordinários
- Líquido do Exercício (Conta 88): Resultados Antes de Impostos – Imposto sobre o Rendimento do Exercício (Conta 86)

4.5. Valorimetria das existências

Em princípio, o exercício de actividade de qualquer unidade económica não tem limitação temporal. Pressupõe-se assim, que continuará a operar por tempo indeterminado (*princípio da continuidade*) se bem que, numa perspectiva contabilística e fiscal, exista a obrigatoriedade, excepto nos casos previstos no artº 8, nº 4, CIRC, de limitar a variável tempo a um intervalo de 12 meses, findo o qual se deverá proceder a balanço, expressão que nos dará a relação existente entre o activo, o passivo e a situação líquida.

Incluída na primeira das três realidades antes referidas (*activo*) está a rubrica das existências, a qual, pelos montantes que normalmente movimenta, bem como pelo “peso” relativo que pode assumir, já que a sua extensão (*valor*) é importante e contribui para a verdade do balanço, reflectindo-se no apuramento dos resultados, convém analisar cuidadosamente.

Valorimetria das Existências: os valores das existências a considerar nos proveitos e custos a ter em conta na determinação do resultado do exercício são os que resultarem da aplicação dos seguintes critérios valorimétricos (*artº 26, CIRC*):

- custo efectivo de aquisição ou de produção
- custo padrão
- preço de venda deduzido da margem normal de lucro²⁹
- valorimetrias especiais (*carecem de autorização prévia da DGCI*)

Mudança de critério: os critérios valorimétricos adoptados devem ser uniformemente seguidos em sucessivos exercícios (*artº 27, CIRC*).

Resultados	Correntes (conta 83)	Operacionais (conta 81)
		Financeiros (conta 82)
	Extraordinários (conta 84)	

²⁹ Este critério só será aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de custo de produção não possa ser apurado com razoável rigor ou se torne excessivamente oneroso. A margem normal do lucro, nos casos em que não seja facilmente determinável, pode ser substituída por uma dedução, não superior a 20% do preço de venda (*artº 26, nº 4, CIRC*).

4.5.1. Critérios valorimétricos

Os critérios utilizados pelas empresas para valorizarem as suas existências (*adquiridas ou produzidas*) têm influência directa no apuramento dos resultados contabilísticos, pelo que a forma de valorizar as mesmas apresenta alguma complexidade, sendo certo que, as existências iniciais de um exercício são as finais do exercício anterior.

Daqui resulta que os contribuintes não podem, de forma arbitrária, alterar os critérios valorimétricos adoptados salvo, se razões de natureza económica ou técnica o justificarem e desde que aceites pela DGCI (*artº 27, nº 2, CIRC*).

Os critérios valorimétricos que os contribuintes poderão utilizar, de modo a obterem os valores das existências a considerar nos proveitos e custos do exercício, são os seguintes (*artº 26, CIRC*):

- custos efectivos de aquisição ou de produção
- custos padrões apurados de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados
- preços de venda deduzidos da margem normal de lucro
- valorimetrias especiais para as existências tidas por básicas ou normais

No artº 26, nº 1, a), CIRC, consagra-se o custo efectivo de aquisição ou de produção. Uma vez que o Código não define o respectivo conceito e porque o artº 17, CIRC, determina que o lucro tributável seja apurado com base na contabilidade do sujeito passivo, a qual deverá estar organizada de acordo com a normalização contabilística, interessa estabelecer um paralelismo com os critérios valorimétricos estabelecidos no POC – Plano Oficial de Contabilidade.

Assim, entende-se por:

- custo de aquisição: a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual e no local de armazenagem
- custo de produção: a soma dos custos das matérias-primas e de outros materiais directos consumidos, de mão-de-obra directa, dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem (*os custos de distribuição, de administração geral e os financiamentos não são incorporáveis no custo de produção*)

A empresa que adopte como critério valorimétrico das existências “o custo efectivo de aquisição ou de produção” poderá utilizar como método de custeio das existências vendidas ou consumidas:

- custo específico - neste método, as existências vendidas e as existências finais são valorizadas pelo custo que a empresa suportou com cada um dos bens adquiridos ou produzidos, só podendo ser utilizado quando os artigos sejam facilmente identificáveis
- custo unitário médio ponderado - o cálculo do custo unitário médio ponderado efectuar-se-á sempre que se verifique uma nova aquisição de existências a preço diferente do anterior, calculando-se a média ponderada tendo em conta as quantidades adquiridas e os diferentes preços de aquisição
- custo FIFO - as existências vendidas ou consumidas são valorizadas não aos preços mas sim ao custo das entradas mais antigas (*as primeiras a entrar são as primeiras a sair - first in, first out*), que possam ser consideradas em “stock” no momento da sua saída; assim, os valores unitários das existências finais serão os correspondentes às últimas entradas em armazém
- custo LIFO - neste método considera-se que as últimas existências que entraram em armazém são as primeiras a sair (*last in, first out*), pelo que as existências vendidas ou consumidas serão valorizadas ao custo das últimas entradas em armazém, consideradas em “stock”, correspondendo a existência final aos custos mais antigos

Da utilização destes métodos resultam valores de existências finais diferentes estando, assim, condicionada a valorimetria das existências ao método de custeio das saídas praticado pela empresa. Estes métodos deverão ser uniformemente seguidos ao longo dos vários exercícios, salvo quando verificadas as condições previstas no artº 27, nº 2, CIRC.

Custo padrão - o artº 26, nº 1, b), CIRC, admite a valorização das existências a custos padrões. Trata-se em muitos casos da única possibilidade de conhecimento do custo inicial dos produtos fabricados, designadamente em empresas com produções muito diversificadas.

O custo padrão deverá ser calculado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados e consistirá em estimar o custo de cada produto, tendo em consideração que:

- deverá ser determinado o custo das matérias-primas e subsidiárias a incorporar no produto, bem como das secções de produção que contribuem para a fabricação do produto (*mão-de-obra directa e gastos gerais de fabrico, etc.*)
- deverão ser estimadas as quantidades por unidade de produto acabado; trata-se de um custo estimado ou orçamentado que deverá ser objecto de reajustamentos periódicos, com consequente correcção dos desvios verificados entre o custo estimado e o custo efectivamente suportado pela empresa

Em caso de adopção de custos padrões, poderá a DGCI proceder às correcções necessárias, sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos (*artº 26, nº 2, CIRC*).

Preço de venda deduzido da margem normal de lucro - no artº 26, nº 1, c), CIRC, admite-se o custeio das existências pelo preço de venda deduzido da margem normal de lucro. Quanto à adopção deste critério, importa considerar o disposto no artº 26, nº 3, CIRC, que estabelece como preços de venda:

- os constantes de elementos oficiais (*preço fixado pelo Governo*)
- os últimos preços que em condições normais tenham sido praticados pela empresa
- os preços que, no final do exercício, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos e de controlo inequívoco

Importa ainda referir que este critério só será aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou do custo de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor.

Nestes casos, e segundo o disposto no artº 26, nº 4, CIRC, a margem de lucro normal (*quando não possa ser facilmente determinável*), poderá ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda.

Valorimetrias especiais - no artº 26, nº 1, d), CIRC, admite-se a existência de valorimetrias especiais para as existências tidas por básicas ou normais. A adopção deste critério carece, por força do disposto no artº 26, nº 5, CIRC, de autorização prévia da DGCI mediante requerimento apresentado pelo sujeito passivo onde se indiquem, não só os critérios a adoptar, como também as razões de ordem económica, ou outras, que justifiquem a utilização de tais critérios.

5. Pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola

Refere o artº 15, nº 1, b), CIRC, que a matéria colectável dos sujeitos passivos que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola se obtém por dedução ao rendimento global, determinado nos termos do artº 48, CIRC, dos seguintes montantes:

- custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do artº 49, CIRC
- benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento

5.1. Determinação do rendimento global

Considera-se rendimento global, segundo a definição dada pelo artº 48, nº 1, CIRC, a soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinadas de acordo com as normas do CIRS.

Para a obtenção dos rendimentos líquidos das várias categorias configuradas no CIRS haverá necessidade de observar todas as regras para a sua determinação nele constantes, excepto no que se refere a reporte de rendimentos e à comunicabilidade de resultados líquidos negativos.

Por sua vez o artº 48, nº 2, CIRC, determina que os prejuízos fiscais derivados do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas bem como as menos-valias, somente podem ser deduzidos, para efeitos de determinação do rendimento global, aos rendimentos das respectivas categorias num ou mais dos seis exercícios posteriores.

Uma questão que se coloca é que tipo de rendimentos poderão ser percebidos por estas entidades susceptíveis de ser disciplinados pelo CIRS?

Antes de responder, importa sublinhar que se trata de sujeitos passivos de IRC que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. O seu objectivo principal não reside na obtenção de lucros, mas sim na realização dos seus fins estatutários.

Assim, e uma vez que não visam a obtenção de lucros, destituída de fundamento estaria a sujeição dos seus rendimentos à tributação. É nesta perspectiva que o artº 49, nº 3, CIRC, contempla como rendimentos não sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios recebidos e destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

Outro tipo de rendimentos que se encontram afastados da tributação por se encontrarem isentos, são os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, mencionados no artº 11, CIRC³⁰.

Restam então outros rendimentos provenientes do exercício de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, desenvolvida a título acessório, bem como rendimentos de aplicação de capitais, de prédios e ainda ganhos de mais-valias por alienação de quaisquer direitos ou bens, tipificados nas categorias B, E, F e G, respectivamente. Serão estes tipos de rendimentos que irão ser apurados de acordo com as regras definidas para efeito de apuramento do rendimento líquido de cada categoria do IRS.

Quanto aos rendimentos da categoria B (*profissionais, comerciais, industriais ou agrícolas*), por força do artº 28, CIRS, eles vão ser apurados de acordo com as regras estabelecidas no CIRC. Relativamente aos rendimentos das restantes categorias eles serão apurados de acordo com as regras estabelecidas nos artº 40 e seguintes do CIRS.

Pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola:

Entidades (alíneas a) e b) do nº1 do artigo 2º)	Determinação do rendimento global (artigo 48º)
a) as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e demais pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português, ... b) as entidades desprovidas de personalidade jurídica, ...	<u>Soma algébrica dos rendimentos líquidos</u> nas várias categorias determinados nos termos do CIRS, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições do CIRC

5.2. Custos comuns e outros

Uma vez que o rendimento global é, como vimos, constituído pela soma dos rendimentos líquidos das várias categorias determinadas segundo as regras do CIRS, o que implica já terem sido considerados os custos específicos imputáveis directamente a cada tipo de rendimentos (*deduções específicas*), importa agora analisar o tratamento a dar a outros custos que são comuns a todos os rendimentos englobados e que, por isso, não foram considerados naquelas deduções específicas.

Assim, determina o artº 49, CIRC, que esses custos indispensáveis à obtenção dos rendimentos, sejam deduzidos da seguinte forma:

- se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, serão deduzidos na totalidade ao rendimento global
- se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como, à de rendimentos não sujeitos ou isentos, será deduzida ao rendimento global a parte dos custos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos

Neste último caso, a parte dos custos comuns a imputar será determinada através da repartição proporcional daqueles ao total dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos e dos rendimentos não sujeitos ou isentos (*artº 49, nº 2, CIRC*).

³⁰ Vide artº 52, EBF, que isenta este tipo de rendimentos desde que a sua totalidade não exceda o montante de 1.500 contos (7.481,97 €).

Resumindo, serão deduzidos de acordo com a seguinte proporção:

$$\frac{C}{C + D} \times B \quad \text{em que:}$$

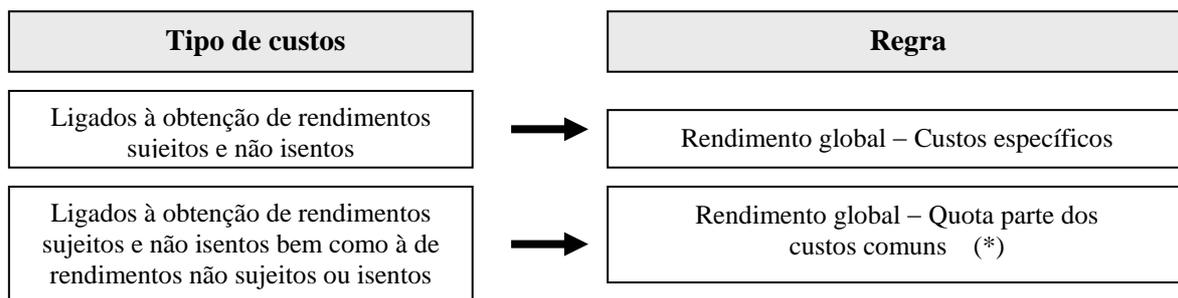
C - é o montante dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos

D - é o valor dos rendimentos brutos não sujeitos ou isentos

B - é o montante dos custos comuns ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos e dos não sujeitos ou isentos

Importa ainda referir que o artº 49, CIRC, apenas permite as deduções de custos que sejam indispensáveis para a obtenção dos rendimentos sujeitos e não isentos de IRC, devendo essas deduções serem feitas de acordo com as regras atrás referidas ou com base noutra critério considerado mais adequado e aceite pela DGCI.

Os custos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global obedecem às seguintes regras, para determinação da matéria colectável:



(*) A parte dos custos comuns a imputar será determinada através da repartição proporcional daqueles ao total de rendimentos brutos sujeitos e não isentos e dos rendimentos não sujeitos ou isentos (artº 49, nº 1, b), CIRC):

$$\frac{\text{Rend. brutos sujeitos e não isentos} + \text{Rend. brutos não sujeitos ou isentos}}{\text{Rend. Brutos sujeitos e não isentos}} = \frac{\text{Custos comuns}}{x}$$

Exemplo:

Em determinado exercício, uma pessoa colectiva residente que não exerce a título principal a actividade comercial, industrial ou agrícola auferiu os seguintes rendimentos e suportou os seguintes custos:

Rendimentos brutos:

- sujeitos e não isentos: 10.000 €
- não sujeitos ou isentos: 16.000 €

Custos específicos:

- referentes a rendimentos sujeitos e não isentos: 2.000 €
- referentes a rendimentos não sujeitos ou isentos: 3.000 €

Custos comuns: 2.600 €

Sabendo que o rendimento global sujeito e não isento, apurado nos termos do artº 48, CIRC, foi de 6.500 €, qual a matéria colectável ?

Cálculo da quota parte dos custos:

$$\frac{10.000 + 16.000}{10.000} = \frac{2.600}{x} \quad x = 1.000$$

Determinação da matéria colectável:

$$\begin{aligned} \text{Matéria colectável} &= \text{Rend. Global} - \text{Custos específicos} - \text{Quota-parte custos comuns} \\ &= 6.500 - 2.000 - 1.000 = 3.500 \end{aligned}$$

6. Entidades não residentes

A sujeição a IRC deste tipo de entidades decorre dos rendimentos obtidos em território português. Trata-se, por isso, de uma sujeição a imposto por obrigação real, conforme estatui o artº 4, nº 2, CIRC.

Para obtenção da matéria colectável destas entidades há que fazer uma distinção entre entidades não residentes que :

- disponham de estabelecimento estável em território português;
- não disponham de estabelecimento estável nesse território.

6.1. Entidades não residentes com estabelecimento estável em território português

Limitado aos rendimentos obtidos em território português, o lucro tributável destas entidades é determinado por aplicação, com as necessárias adaptações, do disposto na Secção II do código, isto é, obedecerá às regras impostas para as entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola (*artº 17 a 47, CIRC*).

Contudo, dada a especificidade que envolve estas entidades, dispõe o artº 49, nº 2, CIRC, que podem ser deduzidos os encargos gerais de administração imputáveis ao estabelecimento estável, condicionados a critérios aceites e considerados razoáveis pela DGCI.

Na impossibilidade de imputar esses custos com base na utilização pelo estabelecimento estável dos bens e serviços a que os mesmos respeitam, o sujeito passivo poderá utilizar como critérios de repartição, entre outros, os seguintes (*artº 50, nº 3, CIRC*):

- volume de negócios
- custos directos
- imobilizado corpóreo

6.2. Entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português

Também para este tipo de entidades a sujeição a imposto apenas se verifica quanto aos rendimentos obtidos em Portugal, não susceptíveis de serem imputados a estabelecimento estável.

Para efeitos de tributação, a matéria colectável é obtida individualizando cada um dos rendimentos de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS (*artº 51, CIRC*).

Esses rendimentos estão configurados no artº 4, nº 3, a) c), CIRC, e consubstanciam-se, grosso modo, em rendimentos de imóveis (*categoria F, do IRS*), rendimentos de capitais (*categoria E, do IRS*), ganhos de mais-valia e ganhos do jogo (*categoria G, do IRS*).

Entidades não residentes:

Lucro tributável de estabelecimento estável (artº 50, CIRC). Podem ser deduzidos como custos para a determinação do lucro tributável os Encargos Gerais de Administração (EGA) de acordo com os seguinte critérios ³¹:

Critério	Cálculo
Volume de Negócios (VN)	$\frac{\text{VN do estabelecimento estável}}{\text{VN total da empresa}} \times \text{EGA}$
Custos Directos (CD)	$\frac{\text{CD do estabelecimento estável}}{\text{CD total da empresa}} \times \text{EGA}$
Imobilizado Corpóreo (IC)	$\frac{\text{IC do estabelecimento estável}}{\text{IC total da empresa}} \times \text{EGA}$

³¹ Podem ser utilizados outros desde que tidos como razoáveis pela DGCI.

O lucro tributável imputável a estabelecimento de sociedades e outras entidades não residentes é determinado aplicando, com as necessárias adaptações, o disposto para as pessoas colectivas e outras entidades residentes que exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola (*artº 50, CIRC*).

Os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português obtidos por sociedades e outras entidades não residentes são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS (*artº 51, CIRC*).

Exemplo:

Em determinado exercício, a sociedade A, com sede em França e sucursais em Espanha, Itália e Portugal, apurou o montante de 40.000 € para os seus encargos gerais de administração.

Qual o montante dos encargos gerais de administração imputável à sucursal portuguesa, de acordo com os seguintes dados:

	Volume de Negócios	Custos directos	Imobilizado Corpóreo
Sede (França)	1.200.000	145.000	60.000
Sucursal em Espanha	500.000	30.000	30.000
Sucursal em Itália	400.000	25.000	20.000
Sucursal em Portugal	300.000	20.000	10.000
TOTAL	2.400.000	220.000	120.000

Determinação dos encargos gerais de administração imputáveis ao estabelecimento estável de acordo com o artigo 49, CIRC:

$$\frac{300.000}{2.400.000} \times 40.000 = 5.000 \quad \leftarrow \quad \text{Volume de Negócios (VN)}$$

$$\frac{20.000}{220.000} \times 40.000 = 4.400 \quad \leftarrow \quad \text{Custos Directos (CD)}$$

$$\frac{10.000}{120.000} \times 40.000 = 4.800 \quad \leftarrow \quad \text{Imobilizado Corpóreo (IC)}$$

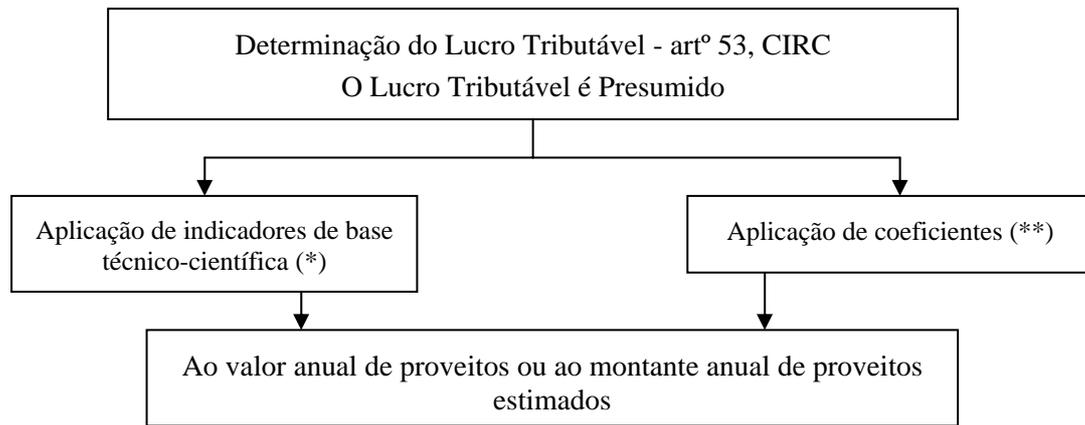
7. Regime simplificado de tributação

Pelo artº 53, nº 1, CIRC, estão abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação, com excepção dos que se encontrem sujeitos à revisão legal de contas, que apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de proveitos não superior a 30.000.000\$ (149.639,37 €) e que não optem pelo regime geral de determinação do lucro tributável.

Nota:

A contabilidade deverá reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e estar organizada:

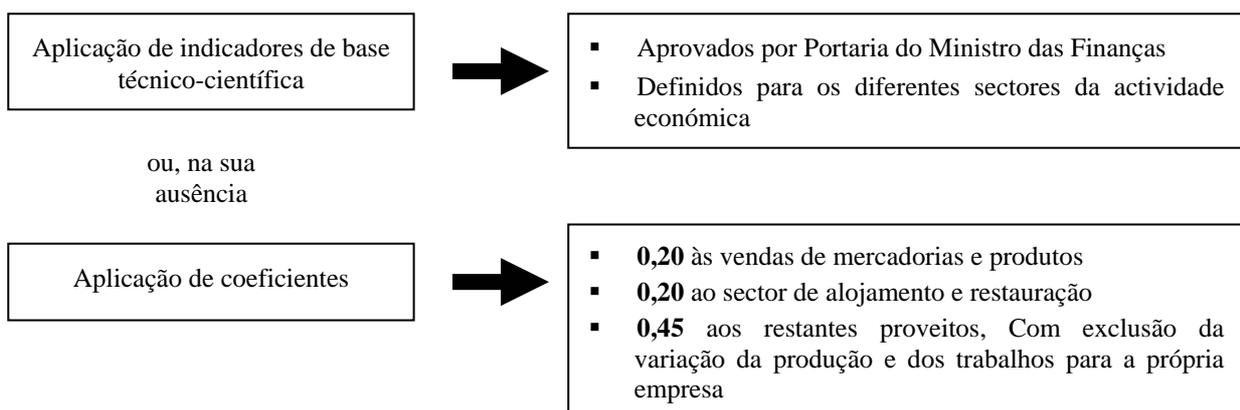
- de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor;
- de modo a distinguir os resultados sujeitos ao regime geral do IRC dos restantes resultados.



(*) Relativamente ao exercício de 2001, o enquadramento faz-se com base no volume total de proveitos de 2000

(**) No exercício de início de actividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor total anual de proveitos estimado constante da declaração de início de actividade.

No exercício do início de actividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor total anual de proveitos estimado, constante da declaração de início de actividade, caso não seja exercida a opção pelo regime geral

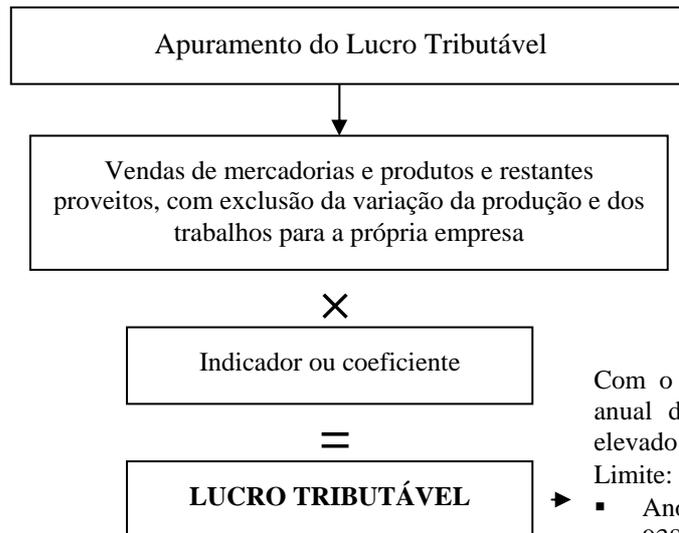


Para as sociedades de profissionais, embora isentas de IRC, aplicam-se os seguintes coeficientes:

- 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e produtos;
- 0,65 aos restantes rendimentos com exclusão da variação da produção

Pelo artº 53, nº3 e 4, CIRC, o apuramento do lucro tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica definidos para os diferentes sectores da actividade económica, os quais devem ser utilizados à medida que venham a ser aprovados. No entanto, na ausência de indicadores de base técnico-científica ou até que estes sejam aprovados, o lucro tributável é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa, com o montante mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado. Ao sector de alojamento e restauração aplica-se o coeficiente de 0,20.

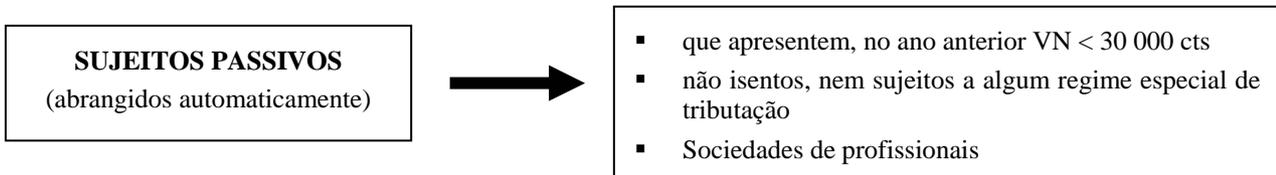
Pelo artº 53, nº 8, CIRC, a opção pelo regime geral é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se o sujeito passivo manifestar a intenção de a renovar. O artº 53, nº 9, CIRC, estabelece que o regime simplificado se mantém, verificados os respectivos pressupostos, pelo período mínimo de três exercícios, prorrogável automaticamente por iguais períodos, salvo se o sujeito passivo comunicar a opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável.



Com o montante mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado

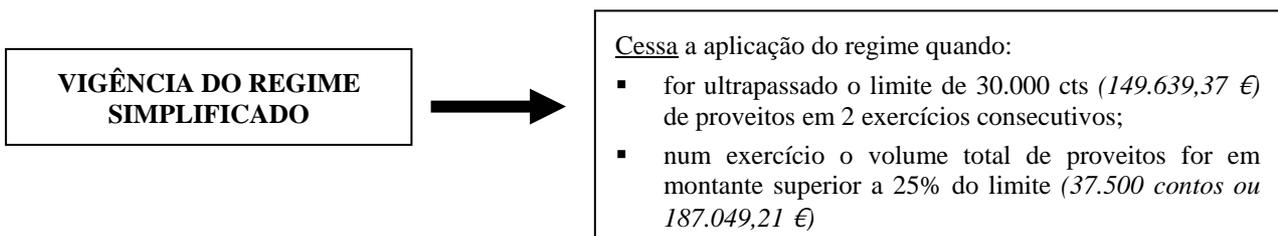
Limite:

- Ano 2001: $14 \times 67.000\$ = 938.000\$$ ou $14 \times 334,19 = 4.678,66 \text{ €}$
- Ano 2002: $348,01 \times 14 = 4.872,14 \text{ €}$
- Ano 2003: 6.250 €



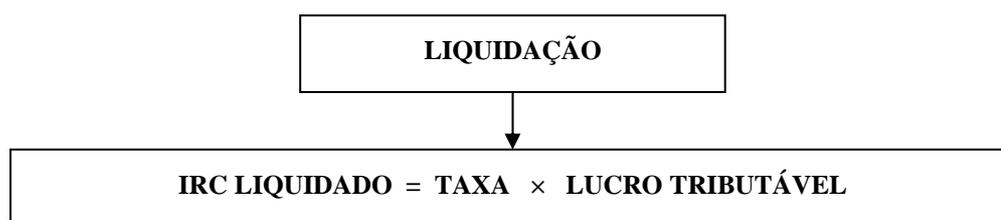
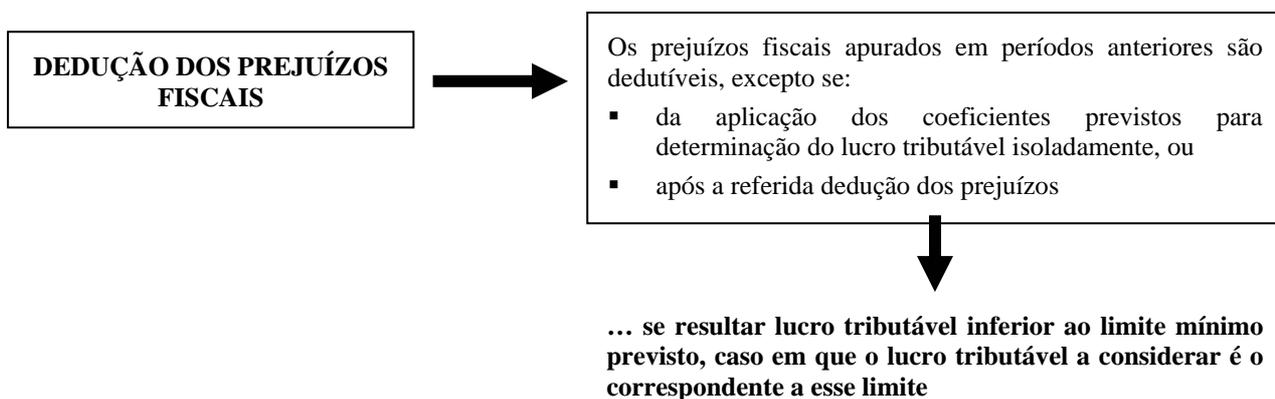
Os sujeitos passivos podem optar pelo regime geral de determinação do lucro tributável:

- Na declaração de início de actividade
- Em declaração de alterações a entregar até ao fim do 6º mês do período de tributação do início de aplicação do regime



O regime geral passa-se a aplicar a partir do exercício seguinte ao da verificação de qualquer destes factos

Cessa a aplicação do regime simplificado quando o limite do total anual de proveitos for ultrapassado em dois exercícios consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que o regime geral de determinação do lucro tributável se aplica a partir do exercício seguinte ao da verificação de qualquer desses factos (artº 53, nº 10, CIRC).

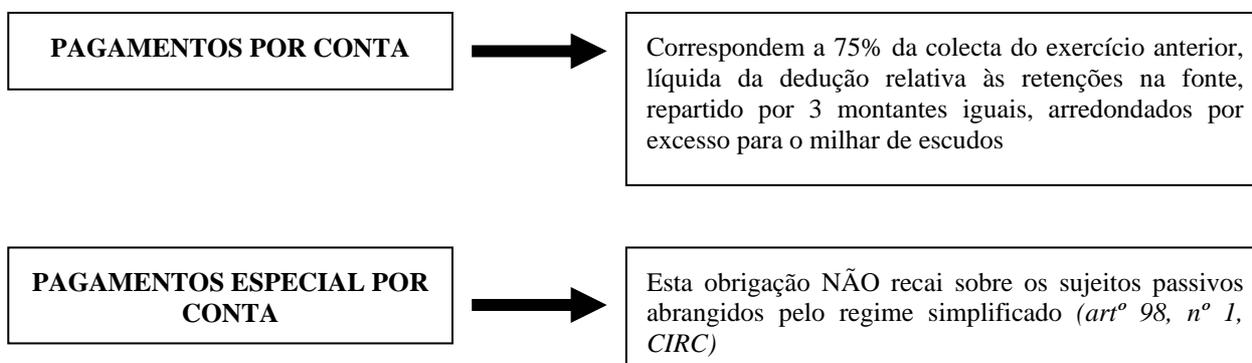


Taxa do IRC = 20% - artº 69, nº 3, CIRC

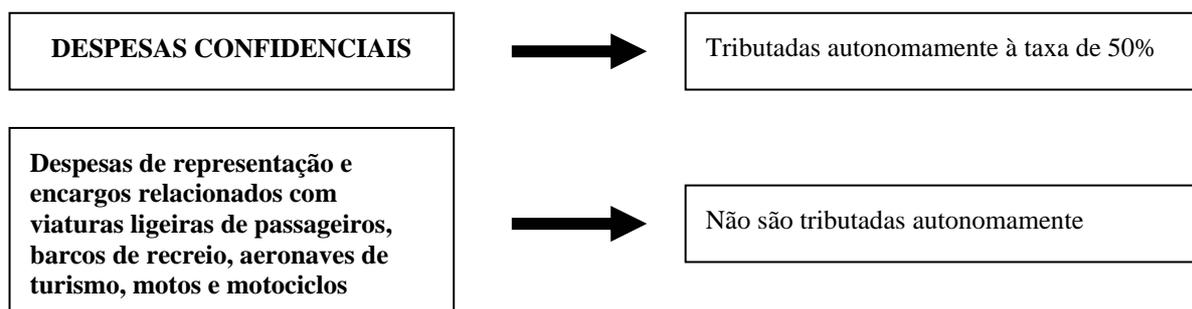
O IRC mínimo é, assim, de $6.250 \text{ €} \times 20\% = 1.250 \text{ €}$ (Ano 2003)

$4.872,14 \times 20\% = 974,43 \text{ €}$ (Ano 2002)

$(4.678,66 \text{ €} \times 20\% = 935,73 \text{ €})$ - Ano 2001)



TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA (artº 81, CIRC)



Exemplo:

A empresa XIS, SA comercializa e repara equipamentos de software e, adicionalmente, faz estudos de mercado. No fim do ano n apresentava os seguintes registos contabilísticos:

- Total de Vendas: 15 000 €
- Total de Serviços Prestados: 10 000 €
- TOTAL DE PROVEITOS: 25 000 €

- TOTAL DE CUSTOS: 20 000 €

No total de custos contabilizados incluem-se:

- despesas confidenciais: 100 €
- despesas de representação: 40 €
- encargos com viatura ligeira de passageiros:
 - reintegrações: 1.500 €
 - manutenção: 30 €
 - combustíveis: 70 €
 - seguros: 60 €

	Regime Geral	Regime Simplificado
Vendas	15.000	15.000
Prestação de serviços	10.000	10.000
Custos	20.000	20.000
Resultado Líquido Contabilístico	5.000	5.000
Correcção Q07 – artº 42, nº 1, g), CIRC	100	0
Lucro Tributável	5.100	* 7.500
Matéria Colectável	5.100	7.500
Colecta IRC	$5.100 \times 30\% = 1.530$	$7.500 \times 20\% = 1.500$
Tributação Autónoma (artº 81, nº 1 e 3, CIRC)	** 152	*** 50
Total a pagar	1.682	1.550

$$* 15.000 \times 20\% + 10.000 \times 45\% = 7.500 \text{ €}$$

$$** (100 \times 50\%) + (40 + 1.500 + 30 + 70 + 60) \times 6\% = 152 \text{ €}$$

$$*** 100 \times 50\% = 50 \text{ €}$$

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - IRC

REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO

Para efeitos de IRC, foi criado pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro (a chamada reforma fiscal), um regime especial simplificado de tributação, com carácter optativo.

Com esta Lei 30-G/2000, o Código do IRC passou a consagrar duas formas de tributação das empresas:

- Regime Geral - de acordo com o princípio da tributação dos rendimentos reais
- Regime Simplificado - de acordo com o princípio da tributação dos rendimentos presumíveis

Neste regime simplificado o lucro tributável é presumido, consistindo na aplicação de indicadores de base técnico-científica ou de coeficientes ao valor total anual dos proveitos ou ao montante anual de proveitos estimados. Relativamente ao exercício de 2001, o enquadramento faz-se com base no volume total de proveitos do exercício de 2000. No exercício do início da actividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demias pressupostos, em conformidade com o valor total anual de proveitos estimados, constante da declaração de início da actividade.

De salientar que este regime simplificado não liberta as empresas de possuírem contabilidade organizada nos termos do POC, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor.

1. Sujeitos passivos abrangidos

No âmbito do IRC, ficam abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável os sujeitos passivos residentes que satisfaçam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

Exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola;

- Não estejam isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação ³²
- Não estejam obrigados à revisão legal de contas
- presentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total de proveitos inferior a 30.000.000\$00 (149.639,37 €)
- Não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável

No exercício do início da actividade o enquadramento faz-se em conformidade com o volume anualizado de proveitos estimados.

As sociedades de profissionais, embora sujeitas ao regime de transparência fiscal, podem, nos termos do nº 13 do artº 53º do Código do IRC, ficar abrangidas pelo regime simplificado.

2. Opção pela aplicação do regime geral

O regime simplificado de determinação do lucro tributável só é aplicável quando os sujeitos passivos não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro previsto nos artºs 17º a 46º do Código do IRC.

A opção pela aplicação do regime geral deve ser formalizada:

- Na declaração de início de actividade
- Na declaração de alterações referida nos artºs 110º e 111º do Código do IRC, até ao fim do 3º mês do período de tributação do início de aplicação do regime

Excepcionalmente, os contribuintes que tenham iniciado a actividade até 31 de Dezembro de 2000 ou posteriormente, mas antes do fim de Junho de 2001, se tal opção não constar da declaração de início entretanto apresentada, e cujo período de tributação coincida com o ano civil, deveria essa opção ser formalizada até ao final de Junho de 2001.

Uma vez efectuada a opção pelo regime geral, a mesma é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se for renovada nos termos e prazos referidos, ou seja, mediante declaração de alterações a apresentar até ao fim do 3º mês do período seguinte de três exercícios. ³³

³² Considera-se, para efeitos deste requisito, como regime especial de tributação o regime de tributação dos grupos de sociedades previsto nos artºs 63º a 65º do Código do IRC e o regime de transparência fiscal.

Não tendo sido exercida até ao final de Junho de 2001 a opção pela aplicação do regime geral, e verificando-se os requisitos de enquadramento no regime simplificado, é o mesmo aplicável automaticamente por um período de três exercícios, sendo prorrogado por iguais períodos. Para obviar a essa prorrogação, o sujeito passivo que pretenda transitar para o regime geral deverá comunicar a respectiva opção, mediante declaração de alterações, a apresentar até ao fim do 3º mês do período de tributação de início de aplicação deste regime.

SUJEITOS PASSIVOS
(abrangidos “automaticamente”)

- que apresentem, no ano anterior VN < 30.000 contos (149.639,37 €)
- não isentos, nem sujeitos a algum regime especial de tributação
- Sociedades de profissionais

Os Sujeitos Passivos podem optar pelo regime geral de determinação do lucro tributável:

- Na declaração de início de actividade
- Em declaração de alterações a entregar até ao fim do 3º mês do período de tributação do início de aplicação do regime

3. Apuramento do lucro tributável

O apuramento do lucro tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica definidos para os diferentes sectores de actividade.

Na ausência destes indicadores, o lucro tributável resulta da aplicação dos seguintes coeficientes:

- **0,20** - Ao valor das vendas de mercadorias e de produtos
- **0,45** - Ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa

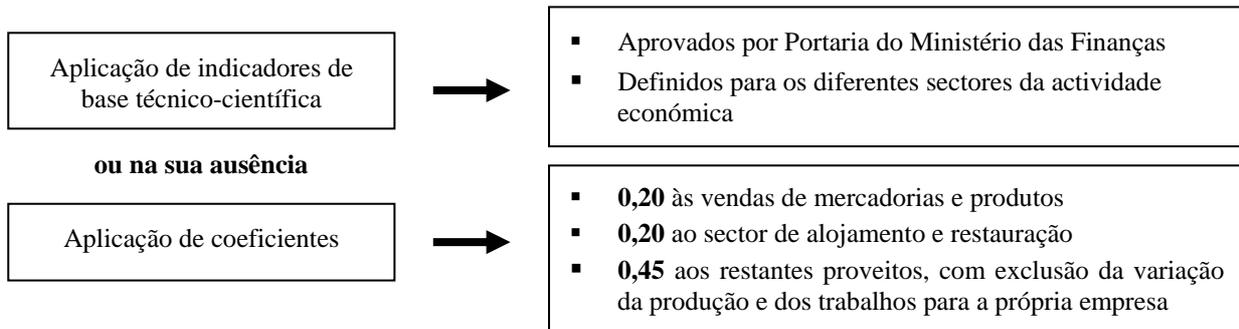
Relativamente às sociedades de profissionais os coeficientes aplicáveis são os previstos no nº 2 do artº 31º do Código do IRS, ou seja, 0,20 sobre o valor das vendas de mercadorias e produtos e 0,65 sobre o valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação de produção.

As prestações de serviços do sector de alojamento e restauração (CAE 55) são equiparadas a vendas de mercadorias ou produtos para efeitos da aplicação do coeficiente de 0,20, sendo aplicável aos restantes proveitos o coeficiente de 0,45.

Da aplicação destes coeficientes não poderá resultar um montante inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.

Assim, no âmbito do regime simplificado o montante mínimo de lucro tributável a considerar é:

- **Ano 2001:** 938.000\$ (14 × 67.000\$) ou **4.678,66 €** (14 × 334,19 €)
- **Ano 2002:** 976.780\$ (14 × 69.770\$) ou **4.872,00 €** (14 × 348,00 €)
- **Ano 2003 e 2004:** **6.250 €**



³³ Com a Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OGE 2002), este período que era de cinco exercícios, foi reduzido para três exercícios, e com efeitos aos exercícios de 2001.

Para as sociedades de profissionais, embora isentas de IRC, aplicam-se os seguintes coeficientes:

- **0,20** ao valor das vendas de mercadorias e produtos;
- **0,65** aos restantes rendimentos com exclusão da variação da produção

Aos serviços prestados no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como ao montante dos subsídios destinados à exploração que tenha por efeito compensar reduções nos preços de venda de mercadorias e produtos, o coeficiente a aplicar é de 0,20.



A Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OGE 2002) introduziu o nº 14 ao artº 53º do Código do IRC, em que:

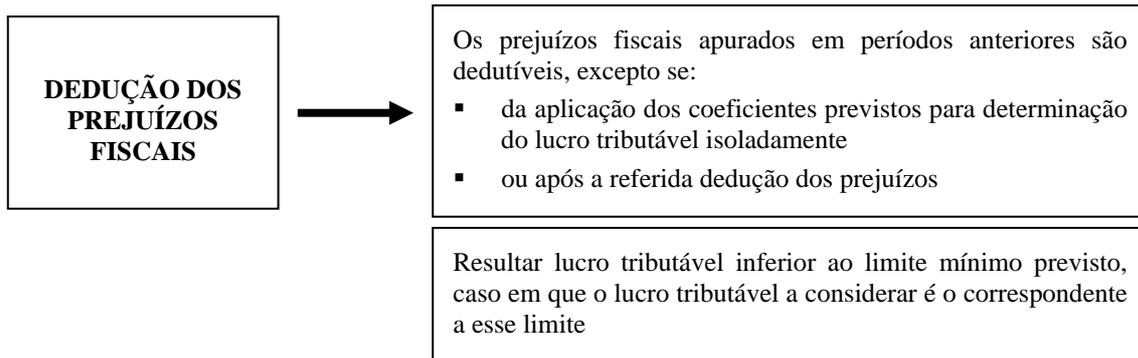
- sempre que, da aplicação dos indicadores de base técnico-científica (quando os houver), se determine um lucro tributável superior ao que resulta dos coeficientes estabelecidos
- pode o sujeito passivo, no exercício da entrada em vigor daqueles indicadores, optar, pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável, ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado

4. Prejuízos fiscais

A determinação do lucro tributável de acordo com o regime simplificado não prejudica a dedução, nos termos do nº 1 do artº 47º do Código do IRC ³⁴, dos prejuízos apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime, ou seja, em períodos relativamente aos quais foi aplicado o regime geral de determinação do lucro tributável.

Todavia, da aplicação dos mencionados coeficientes, isoladamente ou após a dedução dos prejuízos, não poderá resultar matéria colectável inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado (para o ano 2001: 938.000\$ ou 4.678,66 € para o ano 2002: 976.780\$ ou 4.872,00 €).

³⁴ Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

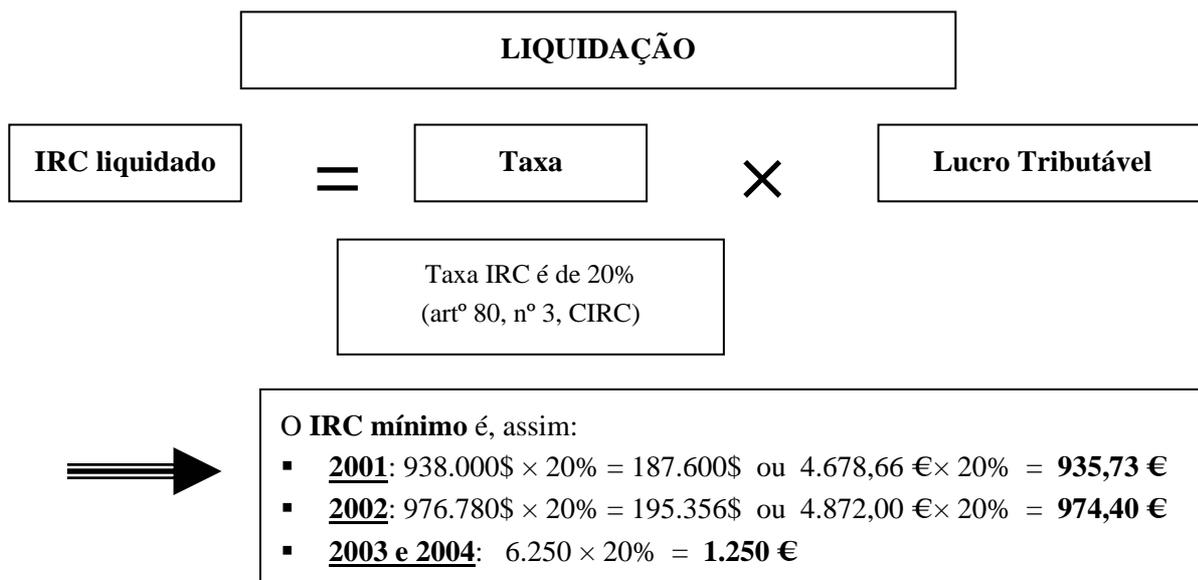


5. Taxas

A taxa de IRC aplicável aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado é de **20%**.

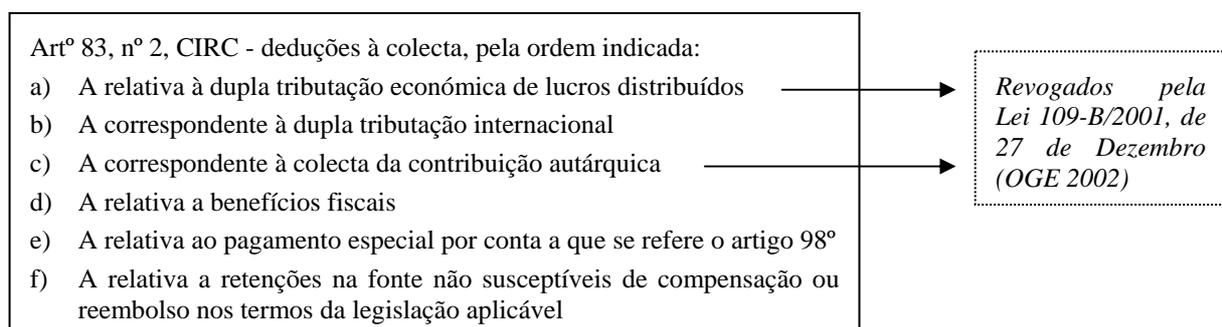
Se a respectiva actividade principal se desenvolver nas áreas que vierem a ser definidas para efeitos da aplicação dos incentivos fiscais à interioridade, previstos na Lei nº 171/99, de 18 de Setembro, a taxa aplicável é de **15%** (aplicável em 2004).

Relativamente aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável nos Açores ou aí possuam delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente, a taxa aplicável aos rendimentos imputáveis a essas instalações é de **14%**.



6. Deduções à colecta

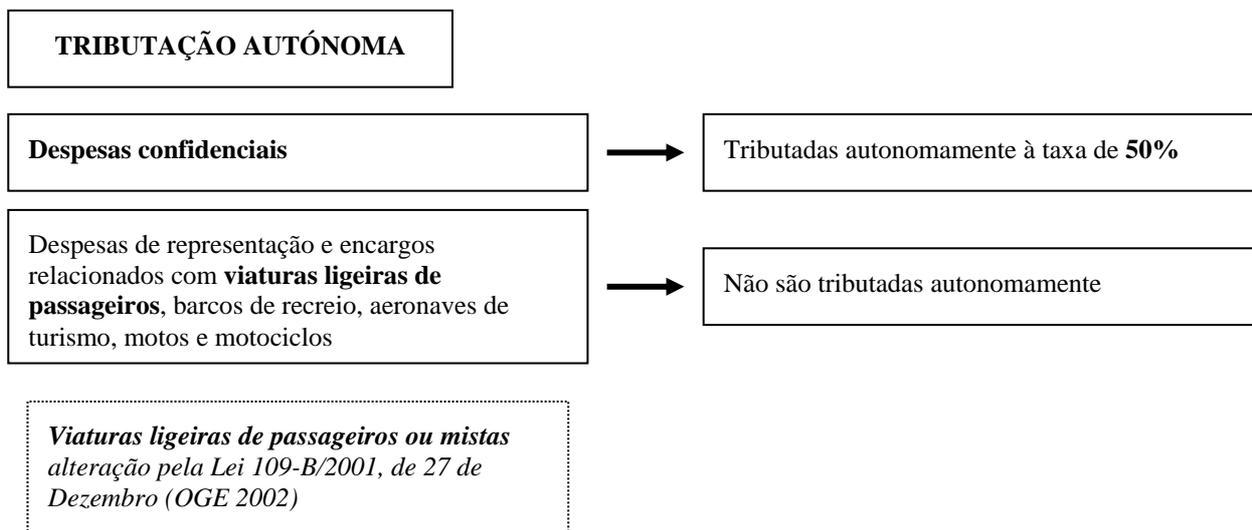
No âmbito deste regime não há lugar, nos termos do nº 3 do artº 83º do Código do IRC, às deduções relativas aos créditos de impostos por dupla tributação económica dos lucros distribuídos, por dupla tributação internacional e contribuição autárquica previstas nas alíneas a), b) e c) do nº 2 daquela disposição.



7. Tributações autónomas

No âmbito do regime simplificado não há lugar às tributações autónomas previstas no n.º 3 do art.º 81.º do Código do IRC, relativas às despesas de representação e aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, nos termos do n.º 8 desta disposição.

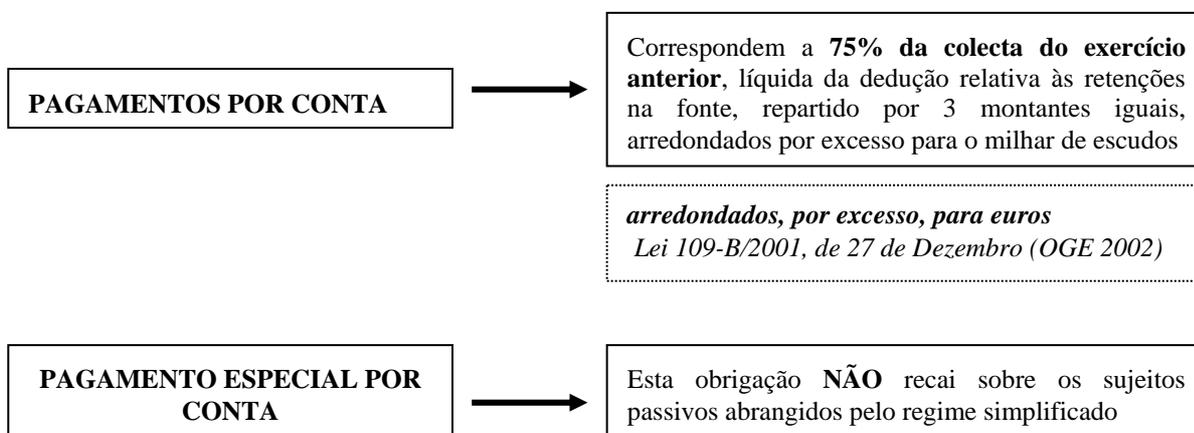
Mantêm-se, no entanto, as tributações autónomas respeitantes às despesas confidenciais ou não documentadas e as relativas às importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime claramente mais favorável, previstas, respectivamente, nos n.ºs 1 e 7 do referido art.º 81.º do Código do IRC.



8. Pagamentos por conta

Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado estão obrigados a efectuar os pagamentos por conta, em conformidade com o disposto nos artigos 96.º e 97.º do Código do IRC, os quais corresponderão a 75% do imposto liquidado nos termos do n.º 1 do art.º 83.º relativamente ao exercício imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos, líquido das retenções na fonte, repartido por três montantes iguais, arredondados por excesso para o milhar de escudos.

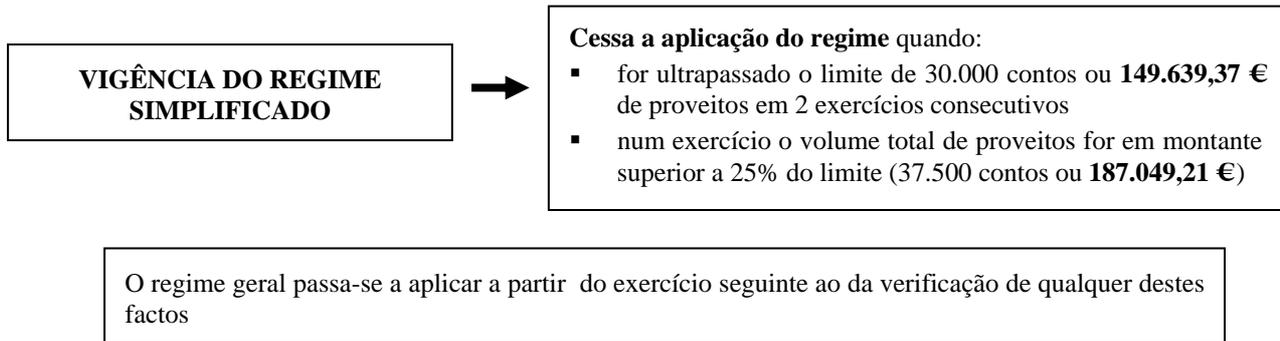
Relativamente ao pagamento especial por conta, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado estão excluídos da respectiva obrigação, nos termos do n.º 1 do art.º 98.º do Código do IRC.



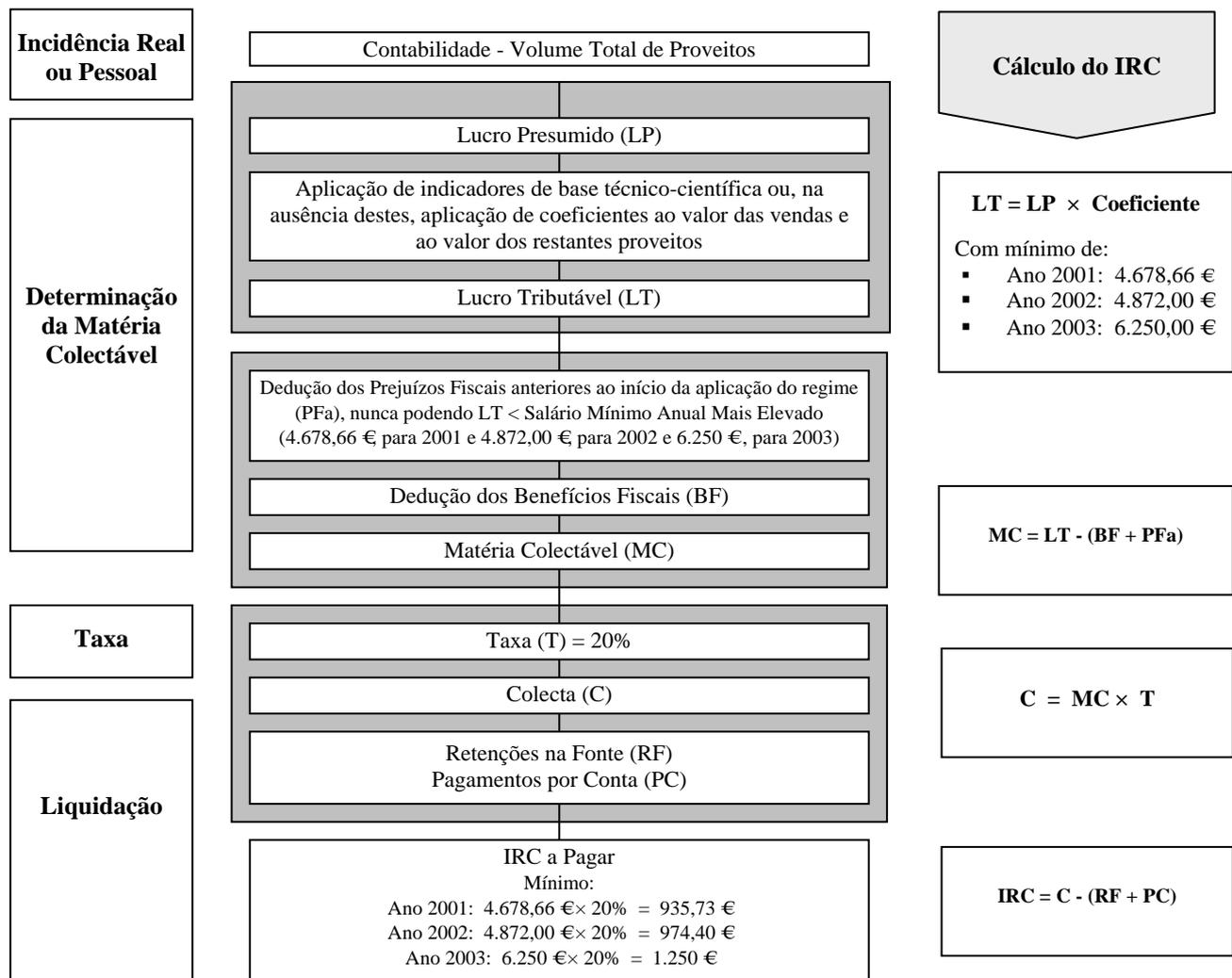
9. Cessação da aplicação do regime simplificado

A aplicação do regime simplificado cessa, desde logo, por opção do sujeito passivo, após o decurso do período mínimo de permanência no regime. Cessa igualmente quando seja ultrapassado o limite do volume total de proveitos em dois exercícios consecutivos ou num só exercício em montante superior a 25% desse limite ou ainda se deixar de se verificar qualquer dos demais requisitos de que depende a aplicação do regime.

Assim, se o volume total de proveitos for superior a 37.500 contos (ou 187.049,21 €) num só exercício ou se for superior a 30.000 contos (ou 149.639,37 €), mas inferior àquele montante, em dois exercícios consecutivos, há lugar à passagem para o regime geral a partir do exercício seguinte ao da verificação desses factos.



10. A mecânica do imposto - Regime Simplificado



11. Regime simplificado - exemplo

A empresa X, SA comercializa equipamentos electrodomésticos e, adicionalmente, presta serviços de reparação desse tipo de bens. No fim do ano 2001 apresentava os seguintes registos contabilísticos:

- Total de Vendas: 80.000 €
- Total de Serviços Prestados: 40.000 €
- **Total dos Proveitos: 250.000 €**

O total dos custos atingiu 90.000 €

No total destes custos contabilizados incluem-se:

- despesas de representação: 1.000 €
- encargos com viatura ligeira de passageiros:
 - reintegrações: 7.000 €
 - manutenção: 300 €
 - combustíveis: 1.000 €
 - seguros: 700 €

Determine o IRC devido pela empresa X, SA, pelo Regime Geral e pelo Regime Simplificado.

Quais deveriam ser os custos para que fosse indiferente a aplicação dos dois regimes ?

	Regime Geral	Regime Simplificado	Situação de indiferença (Regime Geral)
Vendas	80.000	80.000	80.000
Prestação de Serviços	40.000	40.000	40.000
Total dos proveitos	120.000	120.000	120.000
Total dos custos	90.000	90.000	<u>100.750</u>
Resultado contabilístico	30.000	30.000	19.250
Lucro Tributável	30.000	34.000	19.250
Matéria Colectável	30.000	34.000	19.250
IRC (colecta)	<i>(MC × 32%)</i> 9.600	<i>(MC × 20%)</i> 6.800	<i>(MC × 32%)</i> 6.160
Tributação Autónoma	640	0	640
Total do IRC	10.240	6.800	6.800

Cálculo do Lucro Tributável no Regime Simplificado:

- Vendas: $80.000 \times 20\% = 16.000 \text{ €}$
- Serviços prestados: $40.000 \times 45\% = 18.000 \text{ €}$
- Lucro Tributável = $16.000 \text{ €} + 18.000 \text{ €} = 34.000 \text{ €}$

Cálculo da Tributação Autónoma, no Regime Geral:

- $(1.000 + 7.000 + 300 + 1.000 + 700) \times 6,4\% = 640 \text{ €}$