



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

**DEPARTAMENTO DE GESTÃO**

[www.estv.ipv.pt](http://www.estv.ipv.pt)

dGest

# **FISCALIDADE DE EMPRESA**

**Ano Lectivo 2006/2007**

## **CURSOS:**

- ▶ **GESTÃO DE EMPRESAS**
- ▶ **CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO**

## **A TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS  
COLECTIVAS**

**IRC**

**Manual de apoio à disciplina**

**Docente: Carlos Manuel Freitas Lázaro**



## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Índice

- 1) Introdução (1A a 1G)**
- 2) Taxas do IRC (2A)**
- 3) Periodização do Lucro Tributável (3A a 3G)**
- 4) Variações patrimoniais (4A a 4D)**
- 5) Encargos fiscalmente não dedutíveis (5A a 5D)**
- 6) Taxas de tributação autónoma (6A a 6B)**
- 7) Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações (7A a 7L)**
- 8) Locação Financeira (Leasing) (8A a 8H)**
- 9) Reavaliação do Activo Imobilizado (9A a 9F)**
- 10) Regime Fiscal das Mais-Valias e Menos-Valias Realizadas (10A a 10P)**
- 11) Regime Fiscal das Provisões (ajustamentos) (11A a 11L)**
- 12) Dupla Tributação (12A a 12G)**
- 13) Reporte de Prejuízos (13A)**
- 14) Benefícios e Incentivos Fiscais (14A a 14O)**
- 15) Pagamentos por Conta e Retenções na Fonte (15A a 15F)**
- 16) Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre imóveis (16A a 16D)**
- 17) Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (17A a 17E)**
- 18) Reorganizações empresariais (18A a 18C)**
- 19) Impostos Diferidos (19A a 19M)**
- 20) Regime Simplificado de Tributação (20A a 20C)**
- 21) Entidades que não exercem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (21A a 21C)**
- 22) Planeamento Fiscal (22A a 22E)**
- 23) Preços de Transferência (23A a 23E)**
- 24) Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades (24A a 24M)**

# IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

## 1. Introdução



### Imposto

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

### Fiscalidade

- ▶ impostos que vigoram no País e conjunto de Leis e Regulamentos

### Sistema Fiscal

- ▶ conjunto dos vários impostos
- ▶ interacção entre eles

### Estrutura Fiscal

- ▶ peso relativo de cada um dos impostos
- ▶ depende de:
  - ♦ nível de desenvolvimento do País
  - ♦ factores históricos, culturais, sociais e políticos

### Direito Fiscal

- ▶ conjunto de normas jurídicas para obtenção das receitas através dos impostos

### Fontes do Direito Fiscal

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

### Estrutura Fiscal Portuguesa

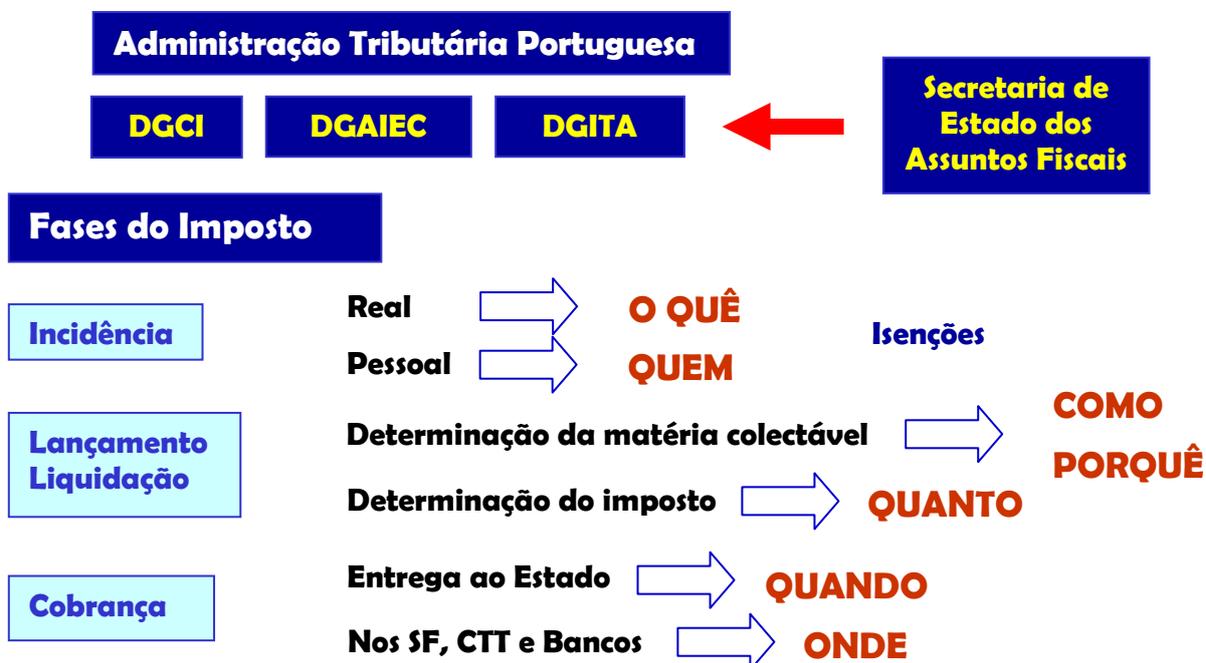
- ▶ Classificação Orçamental
  - ♦ impostos directos
  - ♦ impostos indirectos
- ▶ Classificação Económica
  - ♦ Rendimento (IRS IRC)
  - ♦ Património (IMI)
  - ♦ Consumo (IVA IEC)

### Classificação Económica dos Impostos



# IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

## 1. Introdução



### Benefícios Fiscais

**Dinamizatão da Economia**

- Reduçaõ da matéria colectável
- Reduçaõ de taxas
- Incentivos em zonas desfavorecidas
- Criaçaõ de emprego
- Criaçaõ de zonas francas
- Crédito ao investimento

### Decisões Empresariais

**A Fiscalidade condicional:**

### Implicações Fiscais

- Decisões de Financiamento
- Decisões de Investimento

### Diplomas Fundamentais

- Códigos dos Impostos (IRC, IR5, IVA, IMI, IMT, Selo, ....)
- Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)
- Lei Geral Tributária (LGT)
- Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)
- Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT)

### Artigo 104º, CRP - (Impostos)

2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

### Princípios da Actividade Tributária

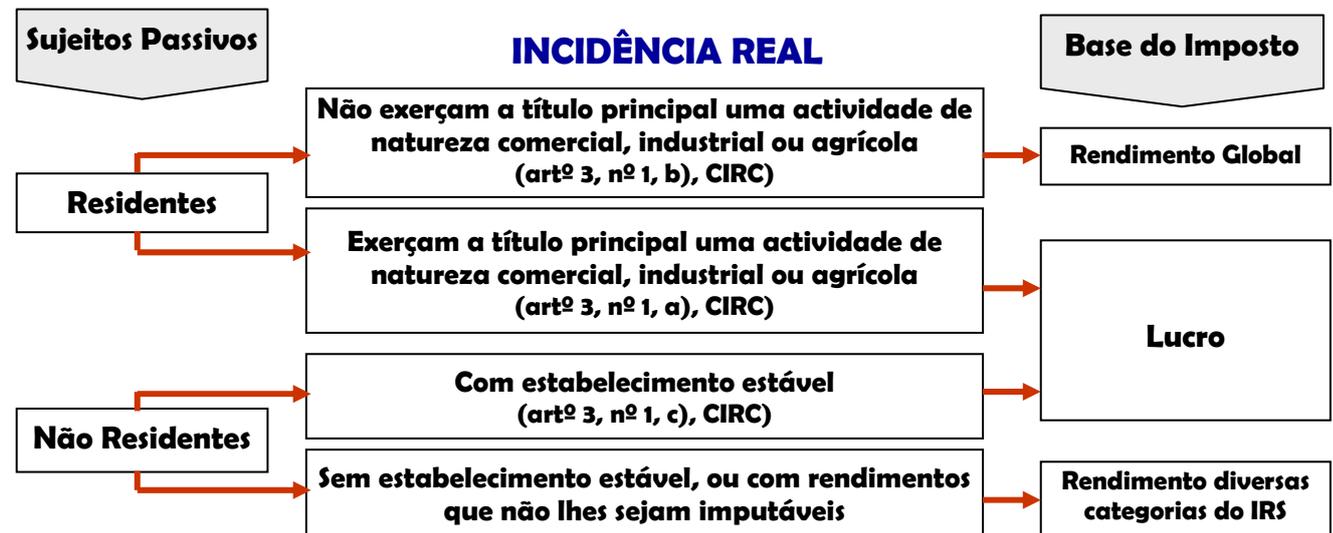
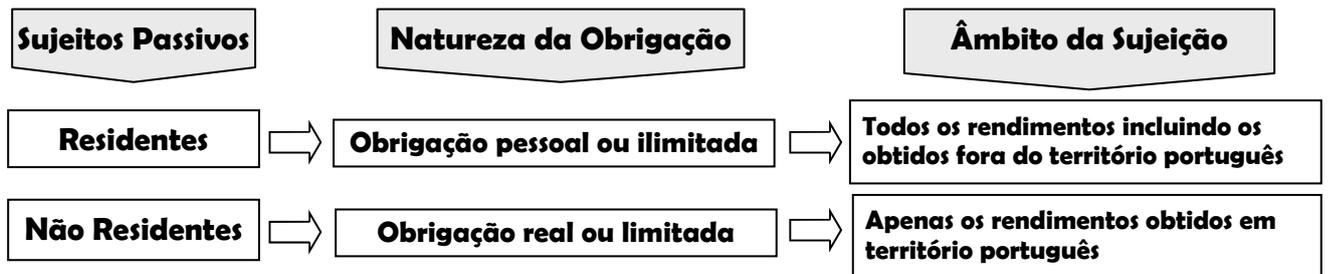
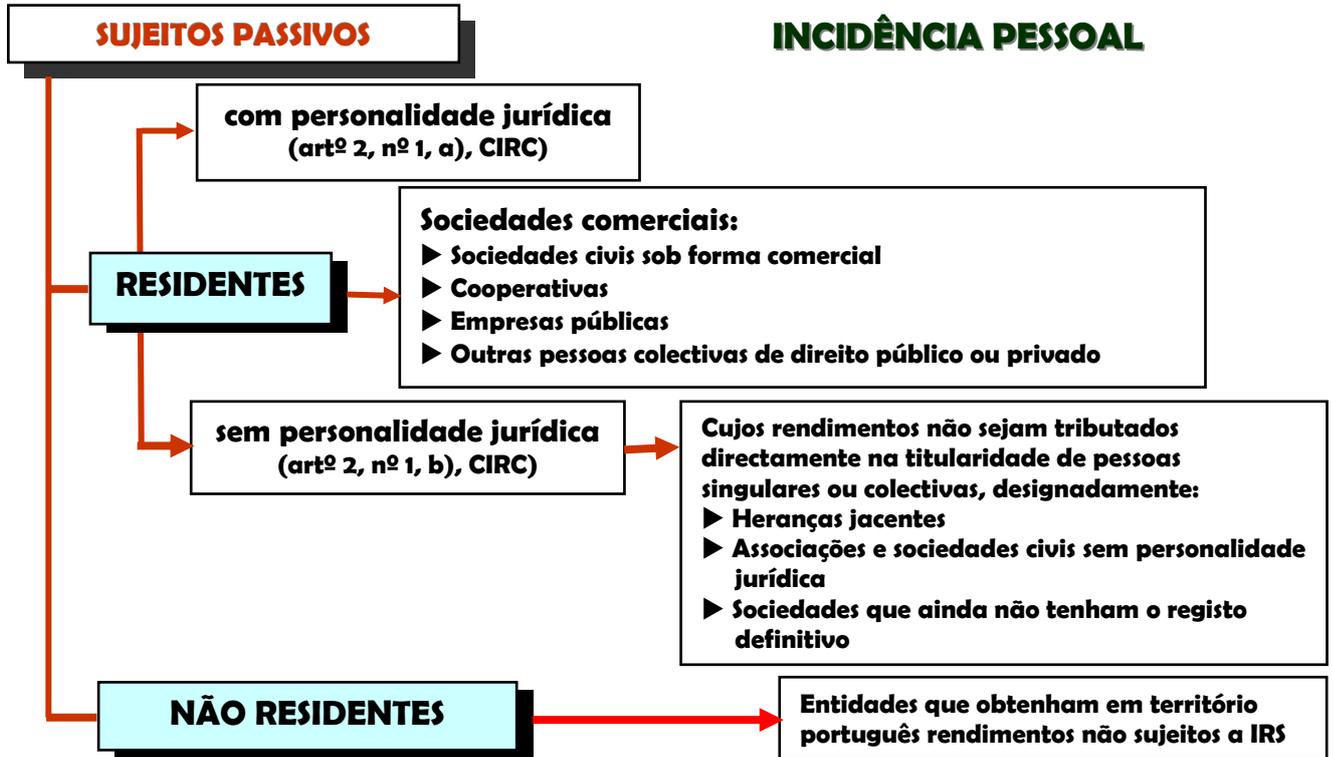
- Legalidade, Igualdade, Capacidade contributiva, Anualidade, Não retroactividade, Proibiçaõ de referendo

# IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

## 1. Introdução

### Características do imposto

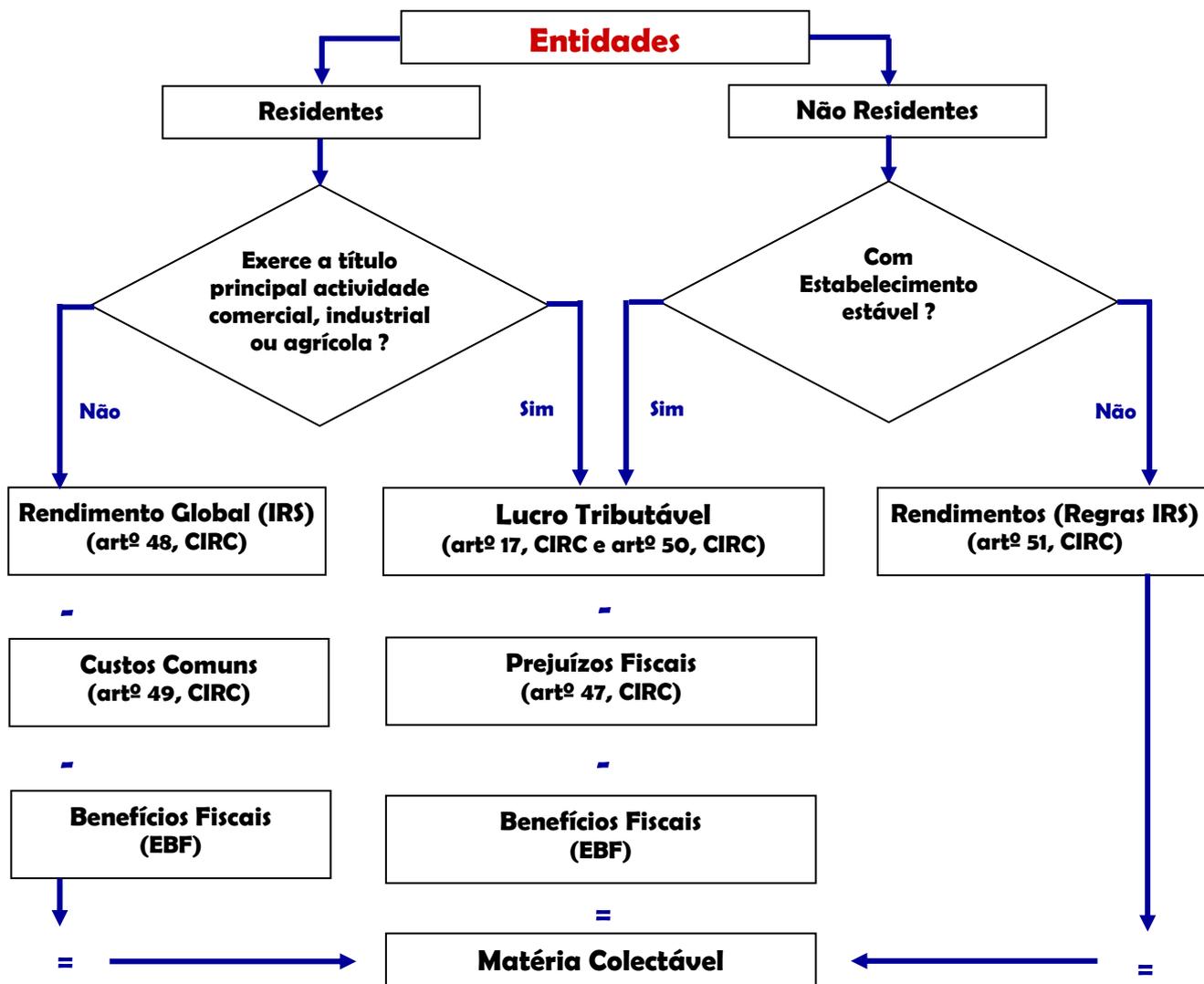
► Imposto sobre o Rendimento, Directo, Real. Periódico. Estadual, Proporcional, Global e Principal



**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**1. Introdução**

**Determinação da Matéria Colectável (artº 15, CIRC)**



**Regimes de tributação:**

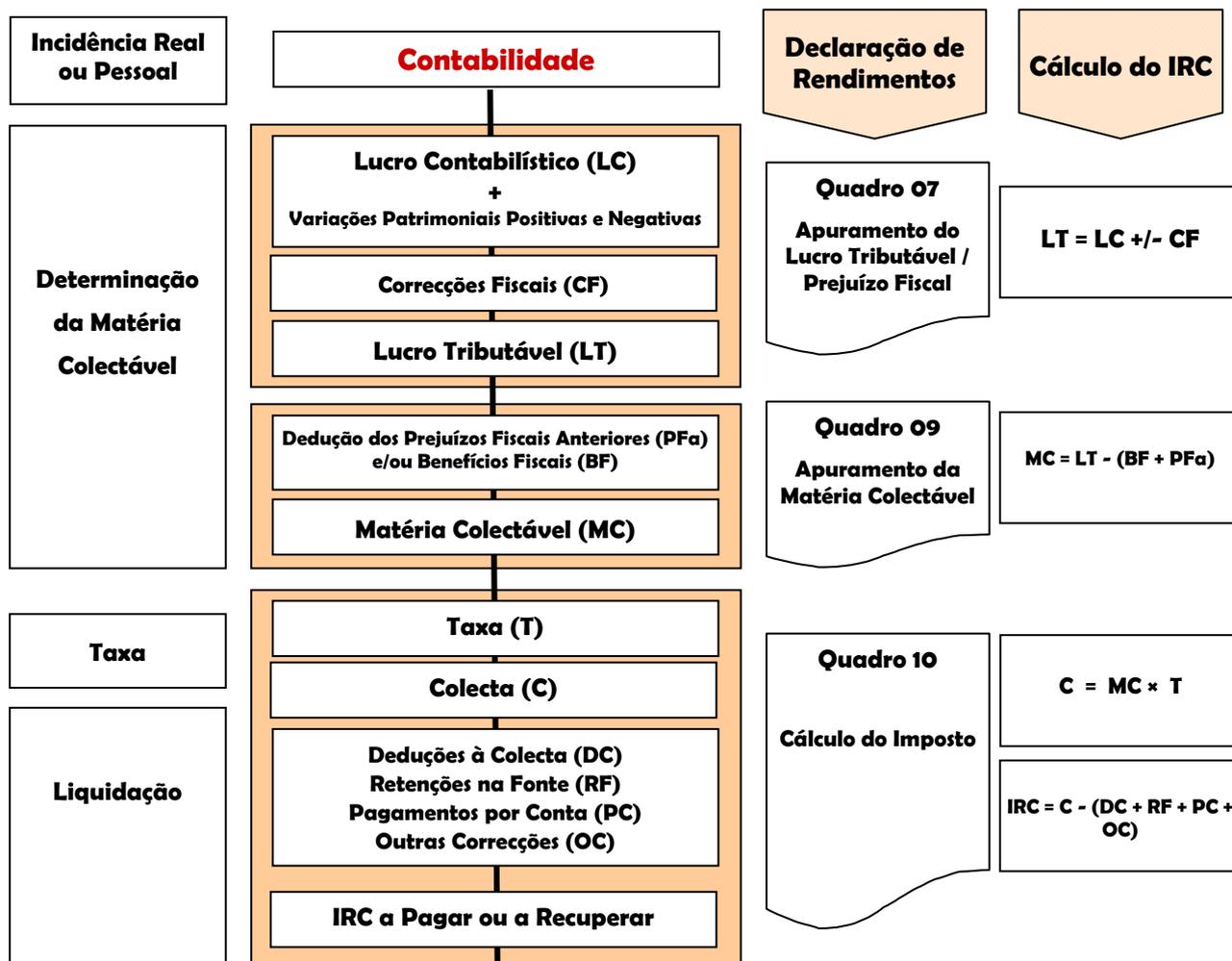
- ▶ Regime Geral
- ▶ Regime Simplificado (Residentes)

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

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

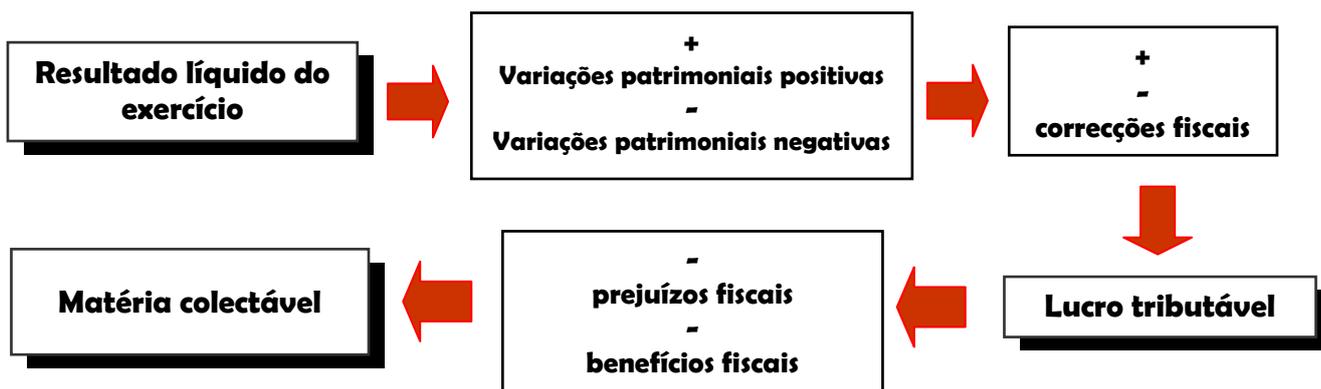
**1. Introdução**

**Mecânica do Imposto - Regime Geral**



**Resultado Líquido do Exercício (RLE) = Resultado Antes de Impostos (RAI) – IRC Estimado**

- ▶ IRC Liquidado (Colecta – Deduções à Colecta)
  - ▶ + Derrama
  - ▶ + Tributações Autónomas
- IRC Estimado**



## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 1. Introdução

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



Regras	Métodos
Geral	Com base na Declaração de Rendimentos
Supletiva	Pela DGCI (na falta de Declaração) (até 30 de Novembro de N+1)
Excepcional	Por Métodos Indirectos (artº 87 a 89, LGT)

### Exemplo

**IRC - Liquidação**

A empresa X, LDA teve no ano N:

- ▶ Proveitos: 1.000.000
- ▶ Custos: 900.000
- ▶ RAI: 100.000

#### Liquidação:

<b>RAI</b>	<b>100.000</b>	
Var. patrimonial positiva	25.000	
Var. patrimonial negativa	-3.000	
Custos não aceites	67.000	
Proveitos não aceites	-8.200	Q 07
Proveitos não registáveis	7.000	
Benefício fiscal	-17.000	
Estimativa IRC	0	
<b>Lucro tributável</b>	<b>170.800</b>	

<b>Lucro tributável</b>	<b>170.800</b>	
Benefício fiscal	-4.800	Q 09
Prejuízos fiscais	-6.000	
<b>Matéria colectável</b>	<b>160.000</b>	

<b>Matéria colectável</b>	<b>160.000</b>	
Taxa IRC	25%	
<b>Colecta</b>	<b>40.000</b>	
Ded. à colecta (BF/PEC)	-10.000	
<b>IRC liquidado</b>	<b>30.000</b>	Q 10
Derrama	4.000	
Tributações autónomas	2.000	
<b>IRC estimado</b>	<b>36.000</b>	
PC e Retenção na Fonte	-16.000	
<b>IRC a pagar</b>	<b>20.000</b>	

<b>RLE</b>	<b>64.000</b>
------------	---------------

#### Informações adicionais:

##### Variações patrimoniais:

- ▶ Positivas sujeitas: 25.000
- ▶ Positivas não sujeitas: 5.000
- ▶ Negativas dedutíveis: 3.000
- ▶ Negativas não dedutíveis: 4.000

##### Custos:

- ▶ Não aceites: 45.000
- ▶ Não aceites c/ Trib. Aut. 50%: 2.000
- ▶ Aceites c/ Trib. Aut. 5%: 20.000
- ▶ Aceites em 50%: 40.000

##### Proveitos:

- ▶ Não tributáveis: 8.200
- ▶ Não registável mas tributado: 7.000

##### Benefícios fiscais:

- ▶ Q07: 17.000
- ▶ Q09: 4.800
- ▶ Q10 Dedução à colecta: 4.500

##### Prejuízos fiscais anteriores:

- ▶ Prejuízos fiscais anteriores: 6.000

##### Pagamentos antecipados:

- ▶ PEC: 5.500
- ▶ Retenção na Fonte: 4.000
- ▶ Pagamentos por conta: 12.000

##### Outras informações:

- ▶ Derrama: 10%

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 1. Introdução

#### Custos e Perdas (artº 23, CIRC)

Os indispensáveis para:

- ▶ a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto
- ▶ ou para a manutenção da fonte produtora

#### Exemplos:

Encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços

Encargos de distribuição e venda

Encargos de natureza financeira

Encargos de natureza administrativa

Encargos com análises, racionalização, investigação e consulta

Encargos fiscais e parafiscais

Reintegrações e amortizações

Provisões e ajustamentos

Menos-valias realizadas

Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável

### Obrigações acessórias dos sujeitos passivos

#### Obrigações declarativas

Declaração	Legislação	Prazos
Declaração de inscrição no registo	Artº 109, nº 1, a), CIRC e Artº 110 e 111, CIRC	90 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas ou declaração de início do artº 30, CIVA (*)
Declaração de alterações	Artº 109, nº 1, a), CIRC e Artº 110 e 111, CIRC	15 dias a contar da data da alteração
Declaração de cancelamento no registo	Artº 109, nº 1, a), CIRC e Artº 110 e 111, CIRC	30 dias a contar da data da cessação da actividade
Declaração periódica de rendimentos	Artº 109, nº 1, b), CIRC e Artº 112, CIRC	Até ao último dia útil do mês de Maio ou até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação
Declaração de substituição	Artº 114, CIRC	-
Declaração Anual (IES) e Dossier Fiscal	Artº 109, nº 1, c), CIRC e Artº 113, CIRC	Até ao último dia útil do mês de Junho
Dossier Fiscal	Artº 121, CIRC	Manter durante 10 anos

(\*) Artº 30, CIVA - "s pessoas singulares ou colectivas que exerçam uma actividade sujeita a IVA deverão apresentar, antes de iniciado o exercício da actividade, a respectiva declaração

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 2. Taxas do IRC

#### Taxa Normal do IRC (mais elevada)

Ano 2004 a 2007: **25%**

Anos 2002 e 2003: **30%**

#### Taxa do IRC (Interioridade)

Ano 2001 a 2004: **25%**

Anos 2005 e 2006: **20%**

#### Taxa do IRC (Regiões Autónomas)

Açores (2006/2007): **17,5%**

Madeira (2006/2007): **22,5%**

Rendimentos de entidades não residentes, sem estabelecimento estável em Portugal: **25%**

▶ Propriedade intelectual ou industrial

▶ Prestação de informações respeitantes a experiências adquiridas no sector industrial, comercial ou científico **15%**

▶ Assistência técnica

▶ Títulos de dívida e outros rendimentos de aplicação de capitais

▶ Regime simplificado **20%**

▶ Rendimento global de entidades com sede ou direcção efectiva em território

#### Derrama:

▶ até **10%** da colecta

▶ a definir pela Assembleia Municipal de cada concelho

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

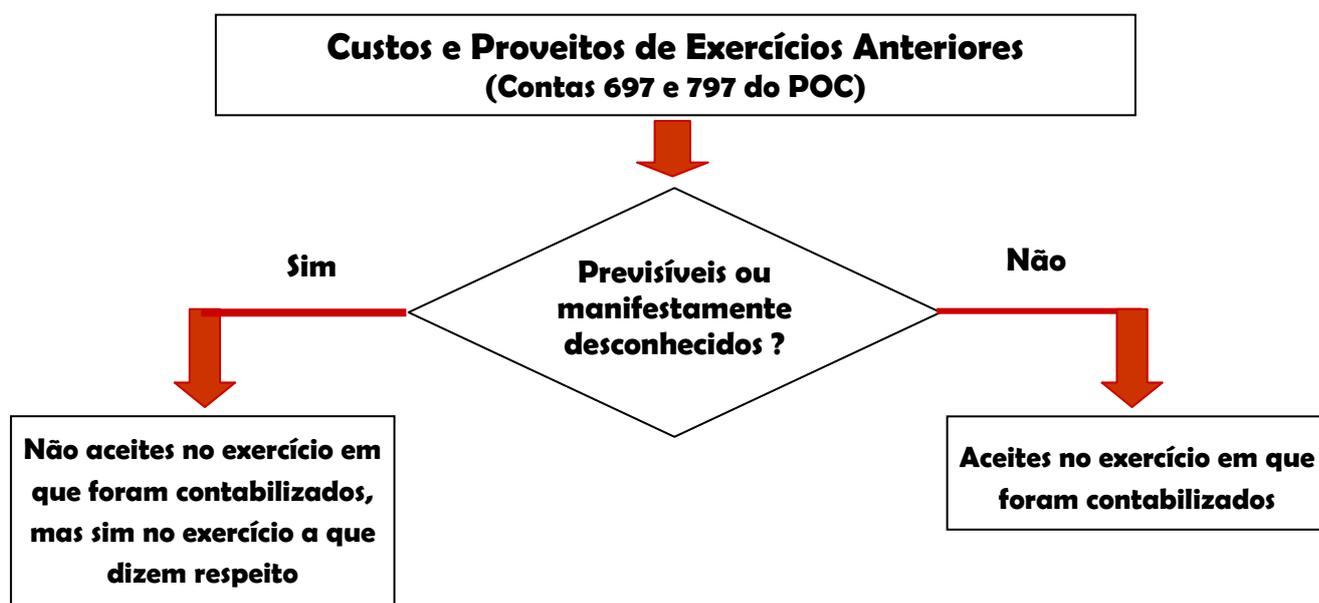
**3. Periodização do Lucro Tributável**

Artº 18, CIRC

**Princípio da Especialização dos Exercícios**

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

**Correcções relativas a exercícios anteriores**



**Correcções materialmente relevantes**

**Conta 59 - Resultados transitados**

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

**Correcções de anos anteriores:**

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

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****3. Periodização do Lucro Tributável**

Artº 18, CIRC

**Correcções relativas a exercícios anteriores****Exemplo**

No ano N, A, Lda pagou retroactivos de salários com pessoal 10.000 €, por imposição do contrato de trabalho (previsíveis)

Caso a empresa tivesse contabilizado da seguinte forma:

- ▶ D/697: 10.000
- ▶ C/12: 10.000

No Quadro 07 da Mod. 22 do ano N:

- ▶ acresce 10.000

Caso a empresa tivesse contabilizado da seguinte forma:

- ▶ D/59: 10.000
- ▶ C/12: 10.000

No Quadro 07 da Mod. 22 do ano N:

- ▶ acresce 10.000 e abate 10.000

**Exemplo**

A, Lda estimou no ano N que o montante das férias e subsídios de férias a pagar no ano N+1 seria de 19.500 €, tendo efectuado o seguinte lançamento:

- ▶ D/64: 19.500
- ▶ C/2732: 19.500

No entanto, em acordo com o Sindicato em Maio do ano N+1, o aumento dos salários foi superior ao previsto, passando a 19.700 €, tendo corrigido a estimativa no momento do pagamento da seguinte forma (Julho/N+1):

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

No Quadro 07 da Mod. 22 do ano N+1:

- ▶ não se faz nada, pois era imprevisível em 31-12-N

Se tivesse registado:

- ▶ D/59: 200
- ▶ D/2732: 19.500
- ▶ C/12: 19.700

No Quadro 07 da Mod. 22 do ano N+1:

- ▶ abate 200

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**3. Periodização do Lucro Tributável**

**Actividades de carácter plurianual**

Artº 19, CIRC



**Princípio da Especialização dos Exercícios**

**Apuramento dos resultados das obras de carácter plurianual**

**Critério de encerramento da obra**

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

**Critério de percentagem de acabamento**

**Circular 5/90, DGCI** Empreitadas, Trabalhos adicionais, Revisão de preços, custos de garantia  
 Obras efectuadas por conta própria e vendidas por fracções  
 Estimativa do total dos custos para execução completa da obra

**Critério de percentagem de acabamento**

<p>Grau de Acabamento = <math>\frac{\text{Custos Incorridos}}{\text{Custos Incorridos} + \text{Custos Estimados p/ concluir}} \times 100</math></p>
<p>Grau de Facturação = <math>\frac{\text{Facturas emitidas}}{\text{Facturas emitidas} + \text{Facturas p/ concluir}} \times 100</math></p>

**O critério da percentagem de acabamento é obrigatório:**

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

**Critério Contabilístico**

Critério de percentagem de acabamento

} Sempre

**Critério Fiscal**

Critério de percentagem de acabamento

Critério de percentagem de facturação

} O que der menor

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**
**Contratos de construção**
**DL 12/2004, de 9 de Janeiro**

Portarias 14, 15, 16, 18, 19, de 10.1.2004

Portaria 994, de 5.8.2004

Portaria 1384, de 5.11.2004

Portaria 1300 e 1308, de 20.12.2005

**Contabilidade**
**POC**
**Directriz Contabilística nº 3**
**IAS 11**
**Fiscalidade**
**Artº 18, nº 5, CIRC**
**Artº 19, CIRC**
**Circular 5/90, de 17.01 (DGCI)**
**Comparação POC / NIC / IRC**

IAS 11 (NIC)	DC 3 (POC)	Artº 19, CIRC—Circular 5/90
1. Aplica-se aos contratos de construção	1. Aplica-se aos contratos de construção	1. Aplica-se às obras públicas e privadas e às obras próprias vendidas fraccionadamente
2. As datas de início e conclusão das obras situam-se em períodos contabilísticos diferentes	2. As datas de início e conclusão das obras situam-se em períodos contabilísticos diferentes	2. Obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a 1 ano
3. Método de valorimetria e reconhecimento de proveitos: ▶ Exclusivamente o método da percentagem de acabamento se for possível estabelecer estimativas fiáveis ▶ Alternativamente, os custos são imediatamente reconhecidos na Demonstração dos Resultados	3. Método de valorimetria e reconhecimento de proveitos: ▶ Método da percentagem de acabamento, desde que haja estimativas fiáveis ▶ Alternativamente, utiliza-se o método do contrato completado	3. Método de valorimetria e reconhecimento de proveitos: ▶ Método da percentagem de acabamento ▶ Método do contrato completado ou de encerramento da obra, quando estabelecido preço de venda e % acabamento <sup>3</sup> 95%
4. Método da % de acabamento Proveitos são sempre reconhecidos com base na % de acabamento a) % acabamento > % facturação Reconhecimento de acréscimo de proveitos (proveitos não facturados) b) % acabamento < % facturação Reconhecimento de proveitos diferidos	4. Método da % de acabamento Proveitos são sempre reconhecidos com base na % de acabamento a) % acabamento > % facturação Reconhecimento de acréscimo de proveitos (proveitos não facturados) b) % acabamento < % facturação Reconhecimento de proveitos diferidos	4. Método da % de acabamento Proveitos reconhecidos com base na % acabamento ou na % facturação a) % acabamento > % facturação Reconhecimento de obras em curso O reconhecimento dos proveitos com base na % facturação b) % acabamento < % facturação Reconhecimento de proveitos diferidos
5. Custos financeiros são incluídos no custo de produção	5. Custos financeiros são excluídos do custo de produção	5. Custos financeiros são excluídos do custo de produção
6. Provisões para perdas previsíveis são admitidas	6. Provisões para perdas previsíveis são admitidas (para riscos e encargos)	6. Provisões para perdas previsíveis são admitidas, não dedutíveis para efeitos fiscais
7. Provisões para garantias são admitidas	7. Provisões para garantias são admitidas	7. Provisões para garantias são admitidas ▶ Não são dedutíveis ▶ Todavia considera-se que 5% dos proveitos são diferidos para este efeito ▶ Aplica-se nas obras públicas e privadas em regime de empreitada
8. Custos estimados para acabar a obra ▶ Admitidos, reconheçam-se acréscimos de custos	8. Custos estimados para acabar a obra ▶ Admitidos, reconheçam-se acréscimos de custos	8. Custos estimados para acabar a obra ▶ Admitidos, reconheçam-se proveitos diferidos, pelo valor que falta (obras próprias vendidas em fracções)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 3. Periodização do Lucro Tributável

#### Contratos de construção

##### Exemplo

Enquadramento e registo dos contratos de construção de carácter plurianual

Sociedade C, LDA formaliza, na qualidade de empreiteiro, a construção de um edifício

Método da Percentagem de Acabamento

<b>Valor total da obra:</b>	<b>900.000</b>
<b>Custo total estimado:</b>	<b>600.000</b>

Informação:

	Ano N	Ano N+1	Ano N+2
<b>Custos incorridos acumulados</b>	<b>225.000</b>	<b>500.000</b>	<b>600.000</b>
<b>Facturação acumulada</b>	<b>450.000</b>	<b>495.000</b>	<b>900.000</b>

Pretende-se:

Resultados a reconhecer em cada um dos exercícios económicos (método % acabamento)

#### Registos contabilísticos

##### Ano N

$$\% \text{ acabamento} = \frac{225.000}{600.000} = 37,50\%$$

<b>Pela factura</b>	D	21 Clientes	450.000
	a C	72 Prestação de serviços	450.000
<b>Pela transferência para resultados</b>	D	81 Resultados operacionais	225.000
	a C	61 / 7 Custos operacionais	225.000
<b>Pela evidenciação dos custos incorridos</b>	D	35 Produtos e trabalhos em curso	225.000
	a C	81 Resultados operacionais	225.000
<b>Pela transferência para resultados</b>	D	81 Resultados operacionais	225.000
	a C	35 Produtos e trabalhos em curso	225.000
<b>Pela consideração dos proveitos</b>	D	72 Prestação de serviços	112.500
	a C	274 Proveitos diferidos	112.500
<b>Pela transferência para resultados</b>	D	72 Prestação de serviços	337.500
	a C	81 Resultados operacionais	337.500

<b>Proveitos totais a considerar (% acab x Preço)</b>	<b>337.500</b>	<b>Proveitos</b>	<b>337.500</b>
<b>Proveitos já considerados pela facturação</b>	<b>450.000</b>	<b>Custos</b>	<b>225.000</b>
<b>Proveitos diferidos</b>	<b>-112.500</b>	<b>Resultados Operacionais</b>	<b>112.500</b>

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**
**Contratos de construção**
**Exemplo (continuação)**
**Registos contabilísticos**
**Ano N+1**

$$\% \text{ acabamento} = \frac{500.000}{600.000} = 83,33\%$$

Pela factura	D	21 Clientes	45.000
	a C	72 Prestação de serviços	45.000
Pela transferência para resultados	D	81 Resultados operacionais	275.000
	a C	61 / 7 Custos operacionais	275.000
Pela evidenciação dos custos incorridos	D	35 Produtos e trabalhos em curso	275.000
	a C	81 Resultados operacionais	275.000
Pela transferência para resultados	D	81 Resultados operacionais	275.000
	a C	35 Produtos e trabalhos em curso	275.000
Pela anulação dos proveitos diferidos de N	D	274 Proveitos diferidos	112.500
	a C	72 Prestação de serviços	112.500
Pela consideração dos proveitos	D	271 Acréscimo de proveitos	255.000
	a C	72 Prestação de serviços	255.000
Pela transferência para resultados	D	72 Prestação de serviços	412.500
	a C	81 Resultados operacionais	412.500

Proveitos totais a considerar (% acab x Preço)	750.000		
Proveitos já considerados pela facturação	382.500	Proveitos	412.500
Acréscimos e diferimentos	367.500	Custos	275.000
		Resultados Operacionais	137.500
Acréscimo de proveitos = 367.500 - 112.500 = 255.000			

**Ano N+2**

$$\% \text{ acabamento} = \frac{600.000}{600.000} = 100\%$$

Pela factura	D	21 Clientes	405.000
	a C	72 Prestação de serviços	405.000
Pela transferência para resultados	D	81 Resultados operacionais	100.000
	a C	61 / 7 Custos operacionais	100.000
Pela evidenciação dos custos incorridos	D	35 Produtos e trabalhos em curso	100.000
	a C	81 Resultados operacionais	100.000
Pela transferência para resultados	D	81 Resultados operacionais	100.000
	a C	35 Produtos e trabalhos em curso	100.000
Pela anulação dos acréscimos de proveitos de N+1	D	72 Prestação de serviços	255.000
	a C	271 Acréscimo de proveitos	255.000
Pela transferência para resultados	D	72 Prestação de serviços	150.000
	a C	81 Resultados operacionais	150.000

Proveitos totais a considerar (% acab x Preço)	900.000	Proveitos	150.000
Proveitos já considerados pela facturação	1.155.000	Custos	100.000
Acréscimos e diferimentos	-255.000	Resultados Operacionais	50.000

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Contratos de construção

#### Exemplo (continuação)

Resumo:

Anos	Custos Acumulados	% Acabamento	Custos Exercício	% Custos no Exercício	Proveitos Facturados Acumulados	% Facturação
N	225.000	37,50%	225.000	37,50%	450.000	50,00%
N+1	500.000	83,33%	275.000	45,83%	495.000	55,00%
N+2	600.000	100,00%	100.000	16,67%	900.000	100,00%
<b>Totais</b>	<b>600.000</b>		<b>600.000</b>		<b>900.000</b>	

Anos	Proveitos Facturados	% Facturação	Proveitos Imputáveis	Resultados Operacionais
N	450.000	75,00%	337.500	112.500
N+1	45.000	7,50%	412.500	137.500
N+2	405.000	67,50%	150.000	50.000
<b>Totais</b>	<b>900.000</b>		<b>900.000</b>	<b>300.000</b>

Não foram constituídas provisões para garantias  
 ► se o fossem, não seriam aceites fiscalmente

#### Enquadramento Fiscal

Anos	% Acabamento	% Facturação	Facturação	Proveitos	Receita Antecipada Garantia	Total Receita Antecipada
N	37,50%	50,00%	450.000	337.500	16.875	112.500
N+1	83,33%	55,00%	45.000	157.500	7.875	-112.500
N+2	100,00%	100,00%	405.000	405.000	20.250	0
<b>Total</b>			<b>900.000</b>	<b>900.000</b>	<b>45.000</b>	<b>0</b>

Anos	Proveitos Fiscais	Custos Fiscais	Resultado Fiscal	Resultado Contabilístico	Q07
N	320.625	225.000	95.625	112.500	-16.875
N+1	149.625	105.000	44.625	137.500	-92.875
N+2	384.750	270.000	114.750	50.000	64.750
<b>Total</b>	<b>855.000</b>	<b>600.000</b>	<b>255.000</b>	<b>300.000</b>	<b>-45.000</b>

No período de garantia:

- Nos anos em que houver custos, utilizam-se proveitos através de acréscimo no Q07
- No último ano, acresce a diferença

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 4. Variações patrimoniais

Os factos patrimoniais podem assumir:

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

#### Exemplos

**Factos permutativos**

Em 01-01-N+1

D/ 88:

RLE (Ano N)

C/ 59:

Em 31-03-N+1

D/ 59:

Reservas legais

C/ 57:

Não há variações patrimoniais

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

Concorrem para o lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do exercício, excepto:

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

Valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito

- ▶ o seu valor de mercado
- ▶ não podendo ser inferior ao valor tributável prevista no Código do Imposto do Selo

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

Concorrem para o lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício, excepto:

- ▶ 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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 4. Variações patrimoniais

#### Gratificações por conta de resultados

##### Variações patrimoniais negativas

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

#### Exemplo

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

A empresa X, Lda atribuiu no ano N+1 gratificações por conta dos resultados do ano N ao sócio-gerente A... a importância de 10.000 €

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

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

Valor da variação patrimonial negativa para efeitos fiscais

As gratificações são assim distribuídas:

- ▶ Gratificações =  $(2.400 \times 14 \times 2) \div 12 = 5.600 \text{ €}$
- ▶ Lucros distribuídos =  $10.000 - 5.600 = 4.400 \text{ €}$  (artº 24, nº 1, c), CIRC - não é variação patrimonial negativa)

Quadro 07 - Abate 5.600 € (na Modelo 22 do ano N)

Contabilidade: em 31-3-N+1:

- ▶ Assembleia Geral - Encerramento das contas do ano N - distribuição de lucros e gratificações
  - Gratificação ao sócio - 10.000 €
    - ♦ D/59 - Resultados Transitados - 10.000 (*Variação Patrimonial Negativa*)
    - ♦ C/2628 - Pessoal - 10.000

Modelo 22 do ano N - a apresentar até 31-5-N+1

- ▶ Abate Q07 - 5.600 €

Modelo 22 do ano N+1 - a apresentar até 31-5-N+2

- ▶ não se faz nada no Q07 - se até ao fim do ano N+1 pagar ou colocar à disposição do sócio o montante das gratificações - artº 24, nº 2, CIRC
- ▶ se até ao final do ano N+1 as gratificações não forem pagas ou colocadas à disposição
  - ♦ a empresa paga o IRC beneficiado no ano N + juros compensatórios

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 4. Variações patrimoniais

#### 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

- ▶ 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

#### Exemplo

A empresa X, Lda vendeu no ano N uma quota própria por 10.000 €, que havia adquirido em N-4 por 5.000 €. O valor nominal da quota é de 3.000 €

Qual o tratamento contabilístico e fiscal de tais situações ?

Qual o tratamento contabilístico ?

▶ **Aquisição das quotas próprias (N-4):**

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

▶ **Alienação das quotas próprias (N):**

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

e

- ◆ D/522: 5.000
- ◆ C/574: 5.000

O Lucro Tributável é

- ▶ Ano N-4: 0
- ▶ Ano N: +5.000

**Exercício de N-4:**

- ▶ **contabilidade:** variação patrimonial negativa de 5.000 €, não reflectida no resultado líquido do exercício
- ▶ **fiscalidade:** nada (excepção prevista no artº 21, b), CIRC)

**Exercício de N:**

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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Quotas (ou acções) próprias

#### Contabilidade

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, figurando no balanço em dedução à situação líquida

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, o ganho ou a perda obtida será creditada ou debitada, respectivamente, na conta 574

#### 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 negativas, em princípio, concorrentes para o lucro tributável do IRC

No entanto, a aquisição de quotas (ou acções) próprias não deve negar o princípio 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, ou seja, só se tributam os ganhos realizados (artº 21, b), CIRC)

Apenas o ganho ou a perda apurado aquando da venda das quotas (ou acções) próprias estará na base tributável do IRC

### Aquisição de acções próprias

Uma sociedade não pode adquirir e deter acções próprias representativas de mais de 10% do seu capital – artº 317, C5C

- ▶ o valor dos bens distribuíveis deve ser, pelo menos, igual ao dobro do valor a pagar pelas acções – artº 317, nº 4, C5C
- ▶ tornar-se indisponível uma reserva de montante igual àquele por que elas estejam contabilizadas - artº 324, C5C

### Aquisição de quotas próprias

A aquisição de quotas próprias, a título oneroso, só é possível

- ▶ sociedade dispuser de reservas livres em montante não inferior ao dobro do contravalor a prestar (artº 220, C5C)
- ▶ tornar indisponível uma reserva de montante igual àquele por que elas estejam contabilizadas (artº 324, C5C)

Devem ser indicadas no relatório anual da gestão

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**5. Encargos fiscalmente não dedutíveis**

Artº 42, CIRC

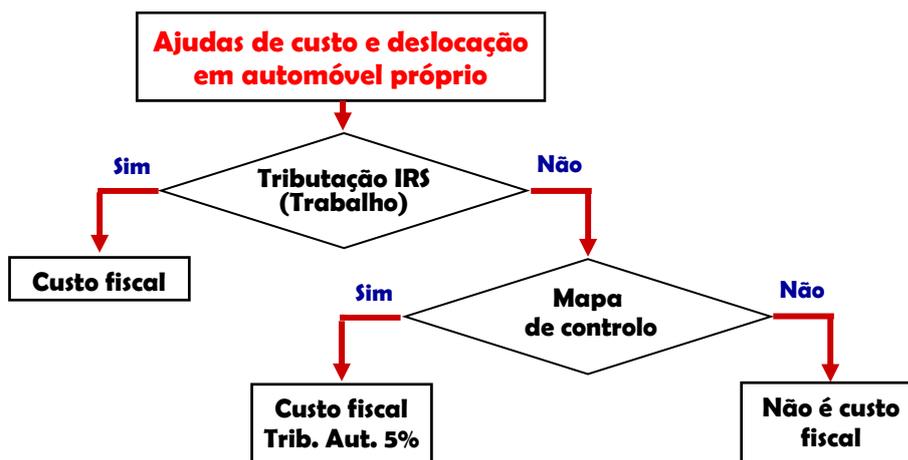
Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

Rubrica	Encargo não aceite
IRC do exercício + Derrama	Estimativa
Despesas suportadas em documentos emitidos por SP inexistente	Custo total
Impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros	Custo total
Multas, coimas e demais encargos ...	Custo total
Indemnizações por eventos seguráveis	Custo total
Ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes ... sem mapa justificativo	Custo total Excepto na parte sujeita a IR5
Os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial	Custo total Tributação autónoma
Despesas com aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas ...	Na parte superior à amortização do valor de 29.927,87 €
Despesas com combustíveis em bens sem prova de pertencerem ao activo da empresa	Custo total sem prova
Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos ...	Excedente à taxa Euribor a 12 meses

**Ajudas de custo e deslocação em automóvel próprio**

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

- ▶ despesas com ajudas de custo e deslocação em viatura própria do trabalhador
- ▶ ao serviço da entidade patronal
- ▶ não facturadas a clientes
- ▶ escrituradas a qualquer título
- ▶ se a entidade patronal não possuir, por cada pagamento efectuado, um mapa de controlo das deslocações, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo
- ▶ excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IR5 na esfera do respectivo beneficiário



**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**
**Ajudas de custo e deslocação em automóvel próprio**

Montantes da Função Pública	Ano 2006	Ano 2007
	Portaria 229/2006, de 10.03	Portaria 88-A/2007, de 18.01
Automóvel próprio	0,37 € / Km	0,38 € / Km
Ajudas de custo: Portugal	58,85 € / dia	59,73 € / dia
Ajudas de custo: Estrangeiro	139,64 € / dia	141,73 € / dia
Subsídio de refeição	3,95 € × 1,5 = 5,93 €	4,03 € × 1,5 = 6,05 €

**Exemplo**

X, Lda pagou ao empregado J..., no mês de Janeiro de 2007, ajudas de custo e Kms, por deslocações em automóvel próprio, ao serviço da empresa, não facturadas a clientes:

- ▶ 10 dias a 100% — 75 € / dia
- ▶ 1.000 Kms — 0,40 € / Km
- ▶ Subsídio de refeição — 7,50 € / dia

Determine o custo fiscal em 2006 da empresa X, Lda

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

Existe Mapa de Controlo e Recibos assinados pelo trabalhador

Determinação dos valores pagos ao trabalhador (Janeiro/2007):

- ▶  $10 \times 75 - 10 \times 7,5 = 750 - 75 = 675 \text{ €}$
- ▶  $1.000 \times 0,40 = 400 \text{ €}$
- ▶ **TOTAL = 675 + 400 = 1.075 €**

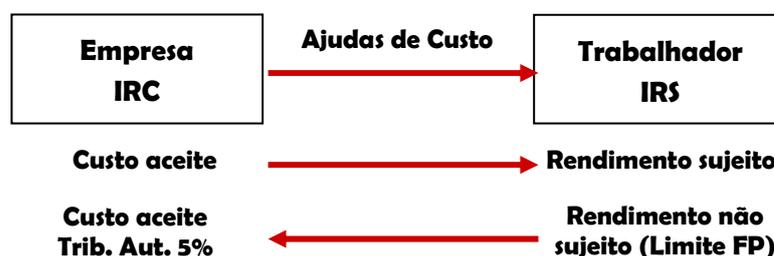
Determinação dos valores isentos em IRS (Janeiro/2007):

- ▶  $10 \times 59,73 - 10 \times 6,05 = 597,3 - 60,5 = 536,8 \text{ €}$
- ▶  $1.000 \times 0,38 = 380 \text{ €}$
- ▶ **TOTAL = 536,8 + 380 = 916,8 €**

Parte sujeita a IRS:  $1.075 - 916,80 = 158,2 \text{ €}$

Fiscalidade:

- ▶ É custo fiscal
- ▶ Sujeito a tributação autónoma (artº 81, CIRC):
  - ♦  $5\% \times 916,80 = 45,84 \text{ €}$



## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Estimativa do IRC

#### Campo 201 Quadro 07

- ▶ Resultado líquido do exercício - conta 88

#### Campo 211 Quadro 07

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

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

#### Exemplo

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

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

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

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

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

- ▶ D/241: 2.500
- ▶ C/12: 2.500

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

- ▶ Hipótese 1: o IRC devido foi de 4.000 € (estimativa insuficiente)
  - ◆ D/ 6981: 1.500
  - ◆ C/241: 1.500

Campo 211 Q07: +1.500 (Mod. 22 de N)

- ▶ Hipótese 2: o IRC devido foi de 1.500 € (excesso de estimativa)
  - ◆ D/ 241: 1.000
  - ◆ C/7981: 1.000

Campo 231 Q07: -1.000 (Mod. 22 de N)

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****Outros encargos fiscalmente não dedutíveis****Multas, coimas e encargos pela prática de infracções**

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

**Exemplo**

- ▶ D/695: 3.200
- ▶ C:12: 3.200

Não é custo

Acresce Q07 – Campo 212 – Mod. 22: 3.200

**Indemnizações por eventos seguráveis**

Não é custo

- ▶ Acresce Q07 – Campo 213 – Mod. 22

Quando receber a indemnização do seguro, não é proveito

- ▶ Abate Q07 – Campo 236 – Mod. 22

**Despesas com combustíveis**

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

Factura exigível nos termos do artº 35, CIVA

- ▶ Matrícula da viatura abastecida
- ▶ Mapa de controlo

Acresce Q07

**Juros e outras formas de remuneração**

- ▶ de suprimentos
- ▶ e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade
- ▶ na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida
- ▶ ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante

Euribor - European Interbank Offered Rate

- ▶ Taxa utilizada nos negócios feitos entre 57 bancos:
- ▶ 51 dos mais importantes bancos europeus
- ▶ e 6 bancos internacionais com representatividade na zona Euro

Acresce Q07 a parte excedente

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**
**6. Taxas de tributação autónoma**

Artº 81, CIRC

Rubrica	Taxa	Observações
Despesas confidenciais ou não documentadas	50%	Não é custo
Despesas confidenciais ou não documentadas SP total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola	70%	-
Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado	35% 55%	- SP isentos ....
Encargos dedutíveis relativos a: ▶ despesas de representação ▶ Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos	5% 15%	Dos custos aceites Viaturas > 40.000 € e prejuízos fiscais nos últimos 2 anos
Ajudas de custo e deslocações em automóvel próprio	5%	Dos custos aceites e até aos limites da Função Pública
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a SP que beneficiam de isenção total ou parcial	20%	Deduzido o imposto retido na fonte

**Pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado**
**Regime claramente mais favorável: (Artº 59, CIRC)**

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

**Taxa = 35%**

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

**Taxa = 55%**

- ▶ se isento IRC

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

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

**Não se aplica:**

- ▶ se afectos à exploração do serviço público de transportes
- ▶ às amortizações de viaturas com o acordo previsto no artº 2, nº 3, b), nº 8), CIRIS

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 6. Taxas de tributação autónoma

Artº 81, CIRC

**Tributados autonomamente, à taxa de 15%**

- ▶ encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a 40.000 €
- ▶ quando suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito

**Despesas de representação:**

- ▶ encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras

#### Exemplo

**Encargos não devidamente documentados e despesas de carácter confidencial**

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

Nos custos tem despesas não documentadas no valor de 1.000 €

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

Qual o Lucro Tributável relativamente a N ?

Qual o IRC a pagar relativamente a N ?

- ▶ Artº 42, nº 1, g), CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais
  - ♦ não devidamente documentados ou de carácter confidencial:
  - ♦ Acresce Q 07
  - ♦ Conta 653 - Despesas confidenciais
- ▶ Artº 81, nº 1, CIRC - Taxas de tributação autónoma
  - ♦ 50% dessas despesas:
  - ♦ Adiciona-se ao IRC no Q 10

1	RAI = Resultado Líquido + IRC Estimado	100.000
2	Correcção (Q 07) Despesas não documentadas	+1.000
3 = 1 + 2	Lucro Tributável = Matéria Colectável	101.000
4 = 3 × 25%	Colecta de IRC = IRC Liquidado	25.250
5 = 2 × 50%	Despesas não documentadas (tributação autónoma de 50%)	+500
6 = 4 + 5	Total a pagar	25.750

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

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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 7. Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações



#### Aceites como custos

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

#### Activo Imobilizado

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



#### Taxas máximas

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

##### Tabela I - Taxas Específicas

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

##### Tabela II - Taxas Genéricas

- ▶ Activo corpóreo
- ▶ Activo incorpóreo

#### Valorimetria dos elementos amortizáveis

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

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**7. Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações**

**Métodos de cálculo das amortizações e reintegrações**

Casos	Métodos	Condições
Geral	Quotas constantes	-
Opção	Quotas degressivas	Excepto elementos adquiridos em estado de uso, edifícios, viaturas ligeiras de passageiros e mistas, mobiliário e equipamentos sociais
Excepção	Outros	Quando a natureza do deperhecimento ou a actividade económica o justifique, após prévio reconhecimento da DGCI (artº 4, nº 3, DR 2/90)

**Elementos de reduzido valor**

Artº 20, DR 2/1990, de 12 de Janeiro - Artº 32, CIRC

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

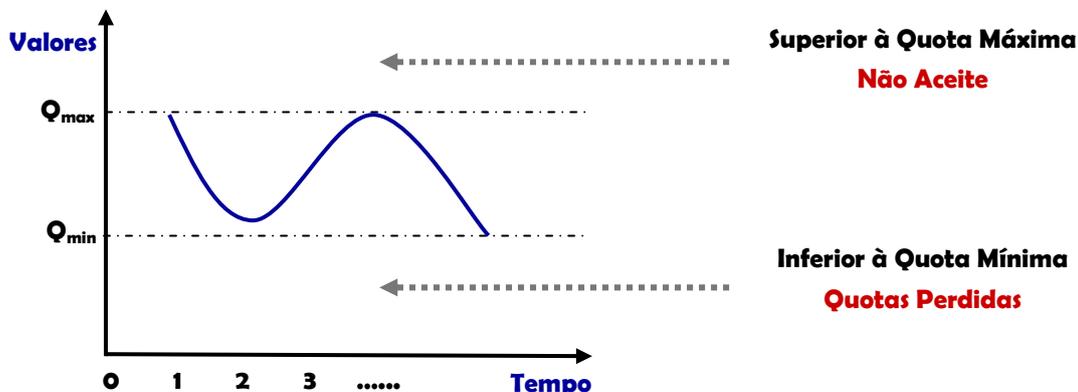
(Excepto se for parte integrante de um conjunto de elementos a reintegrar como um todo)

**Método das Quotas Constantes**

Taxa de amortização ε [ Taxa Mínima ; Taxa Máxima ]

Quota de amortização ε [ Quota Mínima ; Quota Máxima ]

Período de vida útil ε [ Vida Mínima ; Vida Máxima ]



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

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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 7. Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações

#### Período de Utilidade Esperada

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

#### Exemplo

##### Quotas Perdidas

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

Taxa de amortização = 20% (DR 2/90)

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

Ano	Taxa Amortização	Amortização Contabilística	Limite (Fiscal)	Aceite (Fiscal)	Quadro 07 Mod. 22
1	20%	20.000	20.000	20.000	
2	5%	5.000	10.000	5.000	(b)
3	35%	35.000	20.000	20.000	(a) +15.000
4	20%	20.000	20.000	20.000	
5	20%	20.000	(d) 15.000	15.000	(b) +5.000
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>100.000</b>	(c) 85.000	(e) 80.000	<b>20.000</b>

*(a) Quota perdida no exercício em que tal se verifica (Quota Ano 3 > Limite Máximo)*

*(b) Quota perdida no exercício, reflecte-se no final da vida útil do bem (Quota Ano 2 < Limite Mínimo)*

*(c) O somatório do limite das amortizações fiscais reflecte a Quota Perdida de 15.000, resultante da prática de quotas de amortização superiores ao limite máximo*

*(d) O excedente para os 85.000*

*(e) Nesta coluna, o somatório reflecte a totalidade das quotas perdidas*

Verifica-se que no ano 2, a empresa utilizou uma quota de amortização que é inferior à quota mínima, perdendo, por isso, a possibilidade de considerar como custo, para efeitos fiscais, em exercícios futuros, o valor de 5.000 € correspondente a 5% (10% - 5%), que neste caso seria corrigido no ano 5 (acréscimo no Quadro 07 da Modelo 22 do ano 5, de 5.000 €). A quota perdida no ano 2 tem consequências no ano 5

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

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**7. Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações**

**Método das Quotas Degressivas**

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

Ano em que se deve mudar de critério ?

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

**Coefficientes de correcção das taxas de amortização**

Artº 6, DR 2/1990  
Artº29, nº 2, CIRC

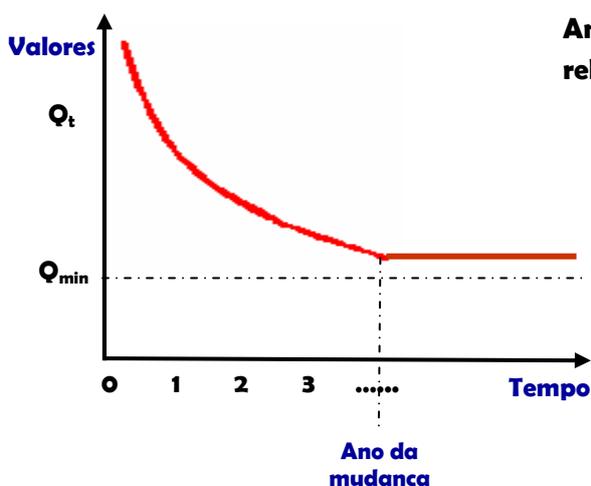


- 1,5** Período de vida útil < 5 anos
- 2** Período de vida útil = 5 ou 6 anos
- 2,5** Período de vida útil > 6 anos

Taxa corrigida aplicada no 1º ano ao valor inicial do imobilizado e nos seguintes ao valor residual  
Se quota anual inferior ao valor que se obtém dividindo o valor residual pelo número de anos que faltam para completar o período de vida útil do elemento  
Contabilizar nos últimos anos uma amortização constante igual ao valor obtido por aquela divisão, respeitando a quota mínima

Método das quotas degressivas:

► Objectivo: incentivo ao investimento que lhe está associado



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

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

Não é aplicável a:

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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 7. Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações

#### Método das Quotas Degressivas

##### Exemplo

##### Quotas Degressivas

- ▶ Numa empresa de construção civil, adquiriram-se andaimes metálicos no valor de 10.000 €
- ▶ Pela Tabela I, Divisão IV, Código 1150 (andaimes metálicos), a taxa de amortização a utilizar é de 14,28%
- ▶ O período de vida útil é de:  $100\% \div 14,28\% = 7$  anos
- ▶ O coeficiente é de 2,5 (> 6 anos)
- ▶ Quota Degressiva = Coeficiente × Taxa do DR 2/90 × Base de Cálculo  
= 35,7% × Base de Cálculo
- ▶ O ano de mudança é o 5, passando a Quotas Constantes a partir do 6º ano

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

#### Valor máximo de amortização do exercício aceite

O maior dos seguintes valores:

- ▶ (1) Quota degressiva
- ▶ (2) Rácio: valor contabilístico ÷ nº de anos que resta de vida útil
- ▶ (3) Quota mínima permitida

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

- ▶ no último ano não são geradas quotas perdidas

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 7. Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações

#### Amortizações por duodécimos e amortizações aceleradas

##### Amortizações por duodécimos

Correspondente ao número de meses contados:

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

##### Exemplo

Máquina adquirida em Outubro do ano N, por 10.000 e taxa de amortização = 25%

- ▶ Quotas constantes:

$$\text{Amortização dos anos N a N+3} = 10.000 \times 25\% = 2.500 \text{ €}$$

- ▶ Em duodécimos:

$$\text{Amortização do ano N} = 3/12 \times 2.500 = 625 \text{ €}$$

$$\text{Amortização dos anos N+1 a N+3} = 10.000 \times 25\% = 2.500 \text{ €}$$

$$\text{Amortização do ano N+4} = 9/12 \times 2.500 = 1.875 \text{ €}$$

##### Amortizações aceleradas

Elementos sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal

- ▶ Laboração em 2 turnos ▶ quota acrescida de 25%
- ▶ Laboração em 3 turnos ▶ quota acrescida de 50%

Não se aplica a edifícios

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

##### Exemplo

##### Quotas Degressivas – Amortizações Aceleradas

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

O período de vida útil é de:

- ▶  $100\% \div 20\% = 5 \text{ anos}$  [coeficiente é de 2 (= 5 anos)]

A máquina vai ser sujeita a desgaste anormal

Quais as amortizações aceites se a máquina laborar em 2 e 3 turnos ?

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

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****7. Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações****Reintegrações e amortizações não aceites como custo**

Mesmo que praticadas pela empresa no âmbito da sua gestão

**Não são aceites como custo as amortizações e reintegrações:**

- ▶ elementos do activo não sujeitos a deprecimento
- ▶ imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos
- ▶ as que excedam os limites estabelecidos
- ▶ as praticadas para além do período máximo de vida útil
- ▶ viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao valor de aquisição, ou de reavaliação, excedente a 6.000.000\$ (29.927,87 €)
- ▶ barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados

**Viaturas, barcos e aviões**

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

**Imóveis**

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

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

- ▶ São no entanto excluídos os trepasses

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

**Exemplo****Amortizações de Imóveis**

Uma empresa adquiriu no ano N uma loja comercial onde exerce a sua actividade, por 250.000 € + IMT (ex-*sis*a) à taxa de 6,5% + Registos e Escritura 5.000 €

Método das Quotas Constantes (obrigatório)

Taxa de amortização = 2% (Tabela II – Cód. 2015 – DR 2/90)

Registo da aquisição:

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

Amortização dos exercícios:

- ▶  $203.437,5 \times 2\% = 4.068,75 \text{ €}$ 
  - ♦ D/6622: 4.068,75 €
  - ♦ C/4822: 4.068,75 €
- ▶ Durante 50 anos

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 7. Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações

#### Reintegrações e amortizações não aceites como custo

##### Exemplo

##### Amortizações de bens adquiridos em estado de uso

A, Lda adquiriu no ano N uma máquina em estado de uso por 10.000 €

Essa máquina havia sido adquirida nova em N-3 pela empresa agora vendedora V, SA

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

Qual a amortização a praticar na empresa A, Lda ?

##### Método das Quotas Constantes (obrigatório)

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

Em V, SA:  $MVF = 10.000 - (VA - AA) \times CDM$  (Proveito Fiscal)

Em A, Lda:

▶ Período Utilidade Esperada Mínimo  $\geq$  Vida Útil Mínima – Anos Decorridos

▶ Período Utilidade Esperada Mínimo  $\geq 5 - 3 = 2$

◆ pode amortizar em 2 anos ou mais

◆ artº 5, nº 4, DR 2/1990 - Vida útil da Máquina  $\in [ 2 ; n ]$  anos

▶ Período Utilidade Esperada = 2 anos

◆ Taxa de amortização =  $100\% \div 2 = 50\%$

▶ Amortização dos exercícios ( $10.000 \times 50\% = 5.000$  €)

◆ D/ 6623: 5.000 €

◆ C/ 4823: 5.000 €

Durante 2 exercícios
----------------------

Se adquirida em N-11:

▶ Amortização de um único exercício ( $10.000 \times 100\% = 10.000$  €)

##### Exemplo

##### Amortizações de viatura ligeira de passageiros

X,Lda adquiriu no ano N uma viatura ligeira de passageiros por 40.000 € para o imobilizado

##### Método das Quotas Constantes (obrigatório)

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

▶ Registo da aquisição:

◆ D/ 424: 40.000 €

◆ C/ 12/261: 40.000 €

▶ Amortização dos exercícios: ( $40.000 \times 25\% = 10.000$  €)

◆ D/ 664: 10.000 €

◆ C/ 484: 10.000 €

Durante 4 exercícios
----------------------

Valor máximo de amortização aceite:  $29.927,87 \times 25\% = 7.481,97$  € ( $6.000$  contos  $\times 25\% = 1.500$  contos)

Amortização não aceite:  $10.000,00 - 7.481,97 = 2.518,03$  €

▶ acresce no Q 07 da Modelo 22 de cada um dos 4 anos : 2.518,03 €

... E ainda, Tributação Autónoma (artº 81, nº 3 e 4, CIRC):  $7.481,97 \times 5\% = 374,10$  €

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 7. Regime Fiscal das Amortizações e Reintegrações

#### Exemplo

#### Quotas em excesso e quotas perdidas

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

Ano	Taxa	Amortização Exercício	Amortização Acumulada	Amortização Aceite	Quadro 07 Mod. 22	Obs
1	20%	20.000	20.000	12.500	+7.500	
2	15%	15.000	35.000	12.500	+2.500	
3	10%	10.000	45.000	10.000	-	
4	10%	10.000	55.000	10.000	-	
5	0%	0,00	55.000	0,00	-	<i>QP = 6.250</i>
6	20%	20.000	75.000	12.500	+7.500	
7	15%	15.000	90.000	12.500	+2.500	
8	10%	10.000	100.000	3.750	+6.250	<i>10.000 - 6.250</i>
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>100.000</b>		<b>73.750</b>	<b>+26.250</b>	

#### Exemplo

#### Método das Quotas Degressivas

A empresa X, LD<sup>a</sup> amortizou um bem que adquiriu no ano 1 por 100.000 €, cuja taxa (DR 2/90) era de 25%, pelo Método das Quotas Degressivas

Ano	Taxa	VLC	Amortização Aceite	Quota Decrescente	VLC ÷ N	Quota Mínima
1	37,5%	100.000	37.500	37.500	25.000	12.500
2	37,5%	62.500	23.438	23.438	20.833	12.500
3	37,5%	39.063	19.531	14.648	19.531	12.500
4	37,5%	19.531	19.531	7.324	19.531	12.500
<b>Total</b>			<b>100.000</b>			

### Amortização de imobilizações incorpóreas

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

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

Não são amortizáveis, excepto em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela DGCI

- ▶ Trespasse
- ▶ Elementos da propriedade industrial quando não se verificarem as condições referidas

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Subsídios

#### Subsídios - Contabilidade:



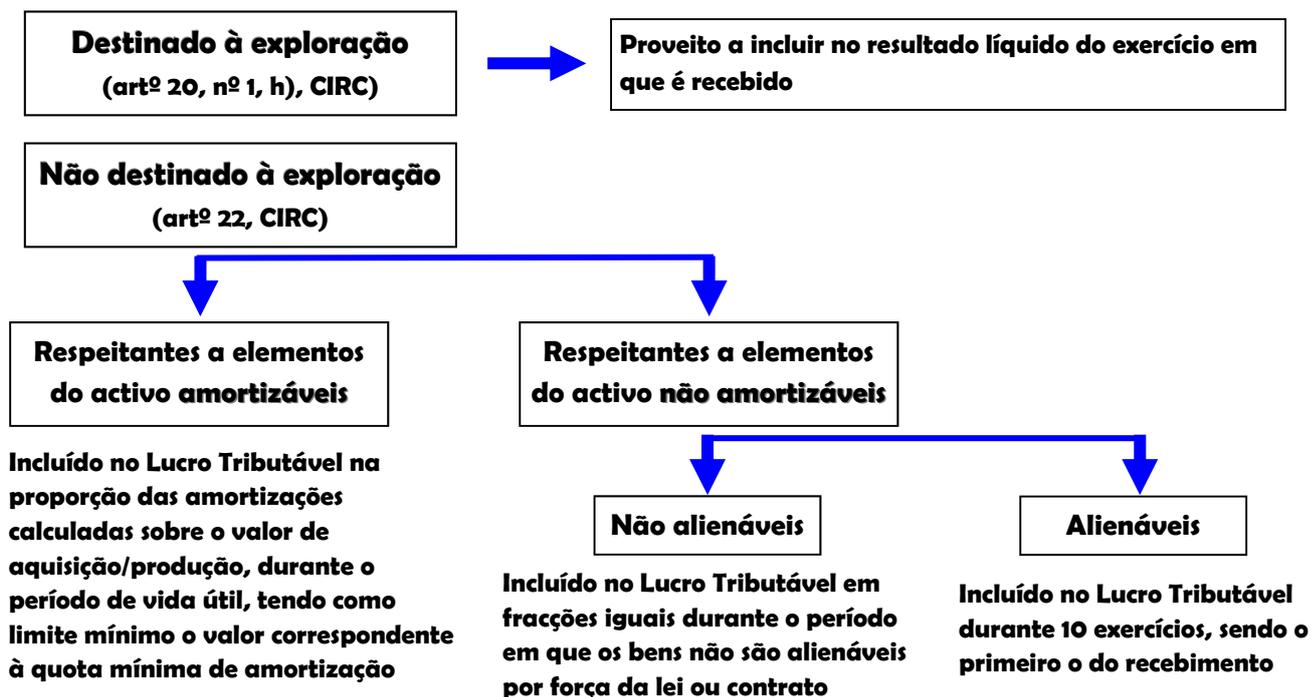
#### Associados a Activos Amortizáveis:

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

#### Não associados a Activos Amortizáveis:

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

#### Subsídios - Fiscalidade:



## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Subsídios

#### Exemplo

Subsídio não destinado à exploração

Aquisição de activo imobilizado corpóreo

Bem adquirido por 100.000 €

Subsídio a fundo perdido: 60.000 €

- ▶ 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 Fiscalidade:

- ▶ Amortizações: [10.000 ; 20.000]
- ▶ Subsídio: [6.000 ; 12.000]

Ano	Taxa Amortização praticada	Amortização Exercício Contabilidade	Amortização Exercício Fiscalidade	Q 07 Amortização	Subsídio (60%) Proveito Contabilidade	Subsídio (60%) Proveito Fiscalidade	Q 07 Subsídio
1	23%	23.000	20.000	+3.000	13.800	12.000	-1.800
2	21%	21.000	20.000	+1.000	12.600	12.000	-600
3	18%	18.000	18.000		10.800	10.800	
4	2%	2.000	2.000		1.200	6.000	+4.800
5	0%	0	0		0	6.000	+6.000
6	10%	10.000	10.000		6.000	6.000	
7	16%	16.000	8.000	+8.000	9.600	6.000	-3.600
8	10%	10.000	0	+10.000	6.000	1.200	-4.800
9							
10							
	100%	100.000	78.000	22.000	60.000	60.000	0

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 8. Locação Financeira (Leasing)

#### Locação financeira (Leasing)

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

Sociedade de locação financeira ➔ tuteladas pelo Banco de Portugal

#### Características de um contrato de leasing:

- ▶ propriedade do bem por parte do locador
- ▶ faculdade de utilização do bem por parte do locatário
- ▶ carácter oneroso do contrato (pagamento de uma retribuição-renda)
- ▶ fixação à priori de um prazo e de um valor residual para o exercício do direito de opção de compra

#### Princípio da Substância sobre a Forma

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

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

As rendas debitadas pelas sociedades locadoras devem ser decompostas:

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

#### Regime contabilístico da locação financeira – óptica do locatário

A partir de 1 de Janeiro de 1994

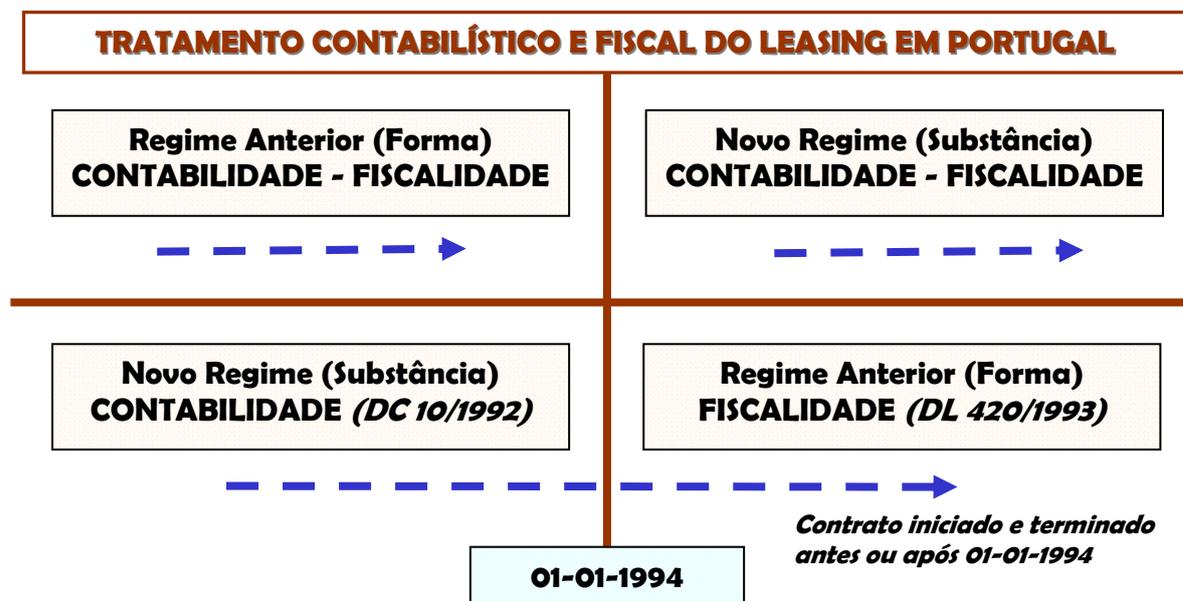
Descrição	Débito	Crédito
Valor do contrato – incluindo valor residual	42	261
Renda:		12
▶ Juro	6818	
▶ Amortização do capital	261	
Quota anual de amortização	662	482
Valor residual:		
▶ Locatário obtém a titularidade do bem	261	12
▶ Locatário não obtém a titularidade do bem:		
♦ Regularização do valor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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 8. Locação Financeira (Leasing)

Contratos de locação financeira celebrados antes de 31 de Dezembro de 1993 e em vigor após essa data (Directriz Contabilística nº 10)

Descrição	Débito	Crédito
Valor do contrato - reportado ao momento da sua celebração (normalmente o custo de aquisição)	42	261
Valor das amortizações financeiras - incluídas nas rendas vencidas (de acordo com o plano financeiro subjacente ao contrato)	261	59 / 798
Cálculo das reintegrações acumuladas - atendendo ao tempo de utilização decorrido	59 / 698	482



#### Aspectos fiscais – após 01-01-1994

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

Os custos fiscais relacionados com a locação financeira são:

- ▶ os juros contidos nas rendas pagas, contabilizados em conta de “Juros suportados”
- ▶ as amortizações do activo immobilizado locado, praticadas dentro da disciplina prevista no DR 2/90, de 12 de Janeiro

#### Locação financeira imobiliária

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

#### Entrega dos bens locados efectuada pelo locatário ao locador

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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 8. Locação Financeira (Leasing)

#### Exemplo

#### Locação Financeira (Leasing)

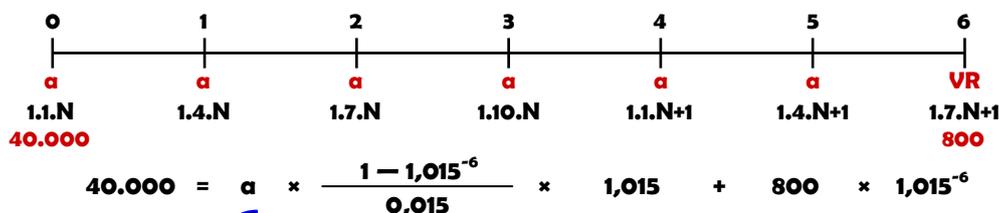
Uma empresa adquiriu uma viatura ligeira de passageiros, em regime de locação financeira, em 1.1.N, com o seguinte clausulado:

- ▶ valor de aquisição: 40.000 €
- ▶ nº de rendas trimestrais, iguais e antecipadas: 6
- ▶ valor residual: 800 €
- ▶ taxa de juro anual nominal: 6%

Tratamento contabilístico e fiscal ?

A taxa de juro trimestral equivalente:  $6\% \div 4 = 1,5\%$  (taxa implícita no contrato)

Determinação do valor de cada uma das 6 prestações



**EXCEL:** = PGTO ( 1,5% ; 6 ; -40000 ; 800 ; 1 )

#### Quadro de amortização da dívida

Nº Prestação	Data	Capital em Dívida Inicial	Renda	Amortização Financeira	Juros	Capital em Dívida Final
1	01-01-N	40.000,00	6.790,73	6.790,73	0,00	33.209,27
2	01-04-N	33.209,27	6.790,73	6.292,59	498,14	26.916,68
3	01-07-N	26.916,68	6.790,73	6.386,98	403,75	20.529,70
4	01-10-N	20.529,70	6.790,73	6.482,78	307,95	14.046,92
5	01-01-N+1	14.046,92	6.790,73	6.580,03	210,70	7.466,89
6	01-04-N+1	7.466,89	6.790,73	6.678,73	112,00	788,16
Opção	01-07-N+1	788,16	800,00	788,16	11,84	0,00
	<b>Total</b>		<b>41.544,38</b>	<b>40.000,00</b>	<b>1.544,38</b>	

#### Lançamentos contabilísticos (exercício N):

##### ▶ 01.01.N – aquisição da viatura:

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

##### ▶ 01.01.N – pagamento da 1ª renda:

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

##### ▶ 01.04.N – pagamento da 2ª Renda:

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

##### ▶ 01.07.N – pagamento da 3ª Renda:

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

##### ▶ 01.10.N – pagamento da 4ª Renda:

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

##### ▶ 31.12.N – amortização do exercício:

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

##### ▶ 31.12.N – acréscimo de custos - 5ª Renda:

especialização dos juros pela dívida de 14.096,92 € de 1.10.N a 31.12.N, pagos em 1.1.N+1

- ♦ D/ 2733: 210,70
- ♦ C/ 6818: 210,70

##### ▶ Amortização aceite fiscalmente: 7.481,97 €

- ♦ não aceite (acresce Q 07) : 2.518,03 €

##### ▶ tributação autónoma (Q10 da Mod. 22) :

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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 8. Locação Financeira (Leasing)

#### Exemplo (continuação)

#### Lançamentos contabilísticos (exercício N+1):

▶ **1.1.N+1 – pagamento da 5ª Renda:**

- ◆ D/ 2611: 6.580,03
- ◆ D/ 2733: 210,70
- ◆ C/ 12: 6.790,73

▶ **1.4.N+1 – pagamento da 6ª Renda:**

- ◆ D/ 2611: 6.678,73
- ◆ D/ 6818: 112,00
- ◆ C/ 12: 6.790,73

Supondo a opção de “compra” pelo valor residual:

▶ **1.7.N+1 – opção de compra:**

- ◆ D/ 2611: 788,16
- ◆ D/ 6818: 11,84
- ◆ C/ 12: 800,00

Tributação autónoma (Q10):

- ◆  $5\% \times 123,84 \text{ €} = 6,19 \text{ €}$
- ◆ (os juros pagos em 01.04 e 1.7.N+1)

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

▶ **1.7.N+1 - não opção de compra:**

- ◆ D/ 2611: 788,16
- ◆ D/ 6942: 29.211,84
- ◆ D/ 4824: 10.000,00
- ◆ C/ 424: 40.000,00

▶ **Menos-valia contabilística: 29.211,84 €**

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

▶ **Modelo 22 do exercício de N+1:**

- ◆ **acrescer Q07: "menos-valia contabilística" = 29.211,84 €**
- ◆ **adicionar Q10:  $5\% \times 112,00 \text{ €} = 5,6 \text{ €}$**

#### Directriz Contabilística 25

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

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

#### Directriz Contabilística 25

##### Lease-back

Excesso do produto da venda sobre a quantia escriturada

- ▶ não deve ser imediatamente reconhecido como proveito nas demonstrações financeiras do vendedor locatário
- ▶ em vez disso, deve ser diferido e imputado a resultados numa base sistemática durante o prazo de locação

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 8. Locação Financeira (Leasing)

#### Aluguer de Longa Duração (ALD)

Normalmente viaturas

No leasing já vem estabelecido no contrato que o bem é passível de ser transferido para o locatário, bastando para tal pagar o valor residual

Nos contratos de ALD esta condição deveria ser inexistente (recorde-se que o seu objecto não é financiar a compra de um bem), pelo que, se o cliente, findo o contrato, pretendesse ficar com a posse do bem, teria de adquiri-lo ao preço então corrente no mercado, para bem em 2ª mão

Sociedade de ALD ➔ não tuteladas pelo Banco de Portugal

Contabilização do ALD igual ao “leasing”

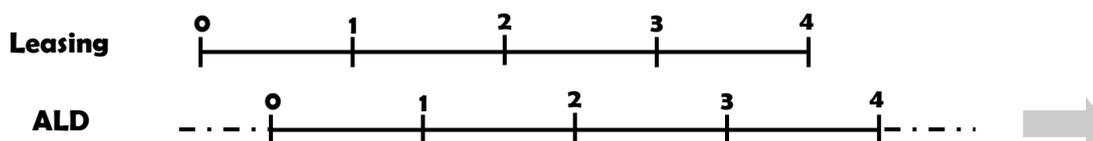
Aceitável sob o ponto de vista dos princípios contabilísticos geralmente aceites

► a DC 25 aponta nesse sentido

**Fiscalidade:** Circular 24/91, de 19 de Dezembro e artº 42, nº 1, h), CIRC

► Quota de Amortização Anual Permitida

◆ amortização do exercício calculada ao dia



► A partir de 1 de Janeiro de 2004 - tratamento semelhante ao leasing na Fiscalidade

◆ de aplicação obrigatória, para efeitos fiscais (Despacho 1677/2002-XV, de 28 de Novembro de 2002 e Despacho 691/2003-XV, de 21 de Março de 2003 - Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais)

► Despacho 503/2004-XV, de 23 de Fevereiro, do SEAF

◆ maior parte da vida útil do bem

◆ corresponde a 75 % da média entre o período mínimo de vida útil e o período máximo de vida útil

◆ que resulte das taxas de amortização previstas no DR 2/90

◆ o bem não deve estar simultaneamente no activo imobilizado do locador e do locatário

► Contratos celebrados antes de 1 de Janeiro de 2004

◆ adopção, para efeitos fiscais, da DC 25 (meramente facultativa)

◆ em vigor o enquadramento tributário que resulta dessa opção

► Passagem à substância

◆ eliminar todos os efeitos fiscais anteriores praticados

◆ inserir os efeitos fiscais com novas regras

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**8. Locação Financeira (Leasing)**

**Relocação financeira e venda com locação de retoma (lease-back)**

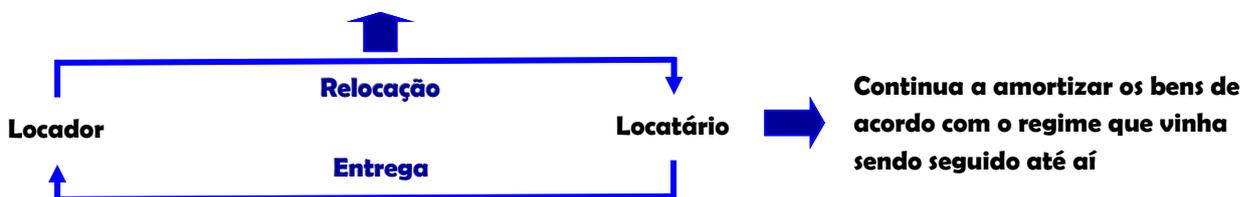
**Relocação de bens (lease-back)**

- ▶ objecto de locação financeira
- ▶ em que o locatário cede previamente ao locador o bem
- ▶ que volta por ele ser utilizado
- ▶ por via de novo contrato de locação financeira
- ▶ não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais
- ▶ em consequência dessa entrega
- ▶ continuando a ser reintegrado, para efeitos fiscais, pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então

**Relocação Financeira (Lease-back)**

Caso de nova locação de bens em substituição de uma locação financeira existente, desses mesmos bens

**Não gera apuramento de qualquer resultado fiscal**

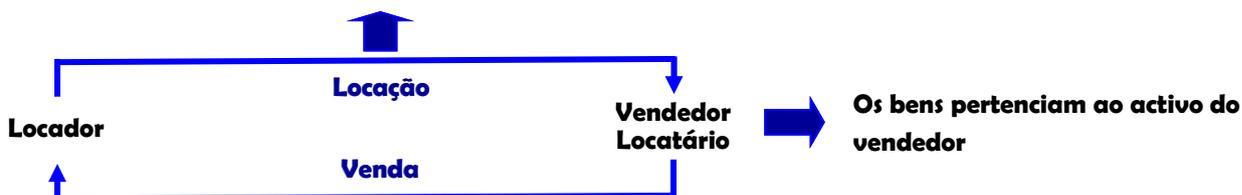


**Venda com locação de retoma (Sale and Lease-back)**

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

Caso de venda de bens seguida de locação financeira, pelo vendedor, desses mesmos bens

**Não gera apuramento de qualquer resultado fiscal**



**No lease-back: (fiscal)**

- ▶ As amortizações aceites na Fiscalidade são as anteriormente praticadas

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 8. Locação Financeira (Leasing)

#### Relocação financeira e venda com locação de retoma (lease-back)

##### Exemplo

A empresa X, Lda tem um único bem no activo immobilizado (corpóreo):

- ▶ Valor de aquisição: 100.000 € (aquisição em N-2)
- ▶ Amortização Quotas Constantes (Taxa 20%)
- ▶ Bem totalmente pago

Em 01-01-N, a empresa fez um contrato de “sale and lease-back” desse bem:

- ▶ Valor do contrato: 90.000 €
- ▶ 4 prestações anuais, antecipadas, iguais
- ▶ Taxa de Juro anual nominal: 6%
- ▶ Valor residual: 1.000 €

Data	CDI	Renda	Amrt. Fin.	Juros	CDF
01-01-N	90.000	24.287	24.287	0	65.713
01-01-N+1	65.713	24.287	20.344	3.943	45.369
01-01-N+2	45.369	24.287	21.565	2.722	23.804
01-01-N+3	23.804	24.287	22.859	1.428	945
01-01-N+4	945	1.000	945	55	0
<b>TOTAL</b>		<b>98.148</b>	<b>90.000</b>	<b>8.148</b>	

#### Lançamentos em 01-01-N

**Alienação:**

- ▶ D/ 12: 90.000
- ▶ D/ 4823: 40.000
- ▶ C/ 423: 100.000
- ▶ C/ 274: 30.000

**Contrato de “Lease-back”:**

- ▶ D/ 423: 90.000
- ▶ C/ 261: 90.000

**Pagamento da 1ª prestação:**

- ▶ D/ 261: 24.287
- ▶ C/ 12: 24.287

BALANÇO 31-12-N-1			
Imobilizado Líquido	60.000	C. Social	25.000
Existências	30.000	R. Transitados	20.000
Disponibilidades	10.000	R.L.E.	10.000
		Dívidas	45.000
<b>ACTIVO</b>	<b>100.000</b>	<b>SL + PASSIVO</b>	<b>100.000</b>

BALANÇO 01-01-N			
Imobilizado Líquido	90.000	C. Social	25.000
Existências	30.000	R. Transitados	30.000
Disponibilidades	75.713	R.L.E.	0
		Dívidas	110.713
		Prov. diferidos	30.000
<b>ACTIVO</b>	<b>195.713</b>	<b>SL + PASSIVO</b>	<b>195.713</b>

Reavaliação do immobilizado líquido: 60.000 ▶ 90.000

Entrada de dinheiro fresco (financiamento): 10.000 ▶ 75.713

#### Diminui a Autonomia Financeira

	<b>Antes</b>	55.000	=	55%
Capital próprio		100.000		
Active	<b>Depois</b>	55.000	=	28%
		195.713		

Quanto mais elevado mais independente dos credores

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****8. Locação Financeira (Leasing)****Relocação financeira e venda com locação de retoma (lease-back)****Exemplo (continuação)**

No final do ano N

- ▶ Bem adquirido em estado de uso
- ▶ Vida útil mínima = 5 anos
- ▶ Já decorreram: 2 anos
- ▶ Faltam 3
- ▶ Taxa de amortização: 33,33%

Lançamentos em 31-12-N

Amortizações do exercício ( $90.000 \times 33,33\% = 30.000$ ):

- ▶ D/ 6623: 30.000
- ▶ C/ 4823: 30.000

Proveito extraordinário (DC 25:  $30.000 \times 33,33\% = 10.000$ ):

- ▶ D/ 274: 10.000
- ▶ C/ 7942: 10.000

Especialização dos juros (acréscimo de custos: juros 2ª prestação):

- ▶ D/ 6818: 3.943
- ▶ C/ 273: 3.943

**Fiscalidade:**

Amortizações do exercício:

- ▶ Sem lease-back: 20.000
- ▶ Com lease-back: 30.000
- ▶ Acresce Q07: 10.000 (artº 25, nº 2, a), CIRC)

Proveito extraordinário:

- ▶ Abate Q07: 10.000 (artº 25, nº 2, b), CIRC)

Juros aceites

**Pela Directriz Contabilística nº 25**

- ▶ se uma venda seguida de locação resultar numa locação financeira
- ▶ o excesso, se existir, do produto da venda sobre a quantia escriturada, não deve ser imediatamente reconhecido como proveito nas demonstrações financeiras do vendedor locatário
- ▶ em vez disso, deve ser diferido e imputado a resultados numa base sistemática durante o prazo de locação

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 9. Reavaliação do Activo Imobilizado

#### Princípio:

- ▶ a Contabilidade deve manter os preços a custos constantes

Reavaliações dos activos que se encontram há mais tempo na empresa, por estarem mais sujeitos aos efeitos da inflação (o imobilizado corpóreo)

Aumento das amortizações, com influência nos resultados

#### Os critérios a utilizar poderão ser através:

- ▶ de índices de correcção monetária
- ▶ do valor real
- ▶ da duração adicional esperada - bens que à data da reavaliação se encontrem totalmente amortizados

Reavaliações fiscais, de 5 em 5 anos (*Lei 52-C/1996 - OGE 1997*)

#### Variações patrimoniais excluídas do artº 21, b), CIRC:

- ▶ não concorrem para a formação do lucro tributável as mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas

O aumento de amortizações resultante de reavaliação de imobilizado só é aceite fiscalmente quando ao abrigo de legislação de carácter fiscal

#### Não são dedutíveis para efeitos fiscais (artº 16, DR 2/90):

- ▶ 40% do aumento das reintegrações anuais resultante da reavaliação
- ▶ a parte do valor líquido contabilístico dos elementos que tenham sofrido desvalorizações excepcionais, que corresponda à reavaliação efectuada

#### Reavaliações de carácter livre:

- ▶ o excesso nas amortizações não é aceite na totalidade

#### Último diploma:

- ▶ DL 31/98, de 11 de Fevereiro
  - ◆ reportada a 31 de Dezembro de 1997
  - ◆ efeitos, em termos de amortizações, a partir do exercício de 1998

#### Anterior diploma:

- ▶ DL 264/92, de 24 de Novembro
  - ◆ reportada a 31 de Dezembro de 1992
  - ◆ efeitos, em termos de amortizações, a partir do exercício de 1993

Em Portugal, as últimas reavaliações legais ou fiscais têm sido esporádicas, utilizando os coeficientes de desvalorização monetária e a duração adicional esperada

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 9. Reavaliação do Activo Imobilizado

**DL 31/98, de 11 de Fevereiro** Reavaliação dos elementos do activo imobilizado corpóreo e de investimentos financeiros em imóveis

#### A reavaliação do DL 31/98, de 11 de Fevereiro:

- ▶ bens cujo período de vida útil seja igual ou superior a 5 anos
- ▶ reportada a 31 de Dezembro de 1997
- ▶ efeitos nas amortizações a praticar, a partir do exercício de 1998
- ▶ segue as linhas gerais definidas nos diplomas anteriores

#### Âmbito da reavaliação

Sujeitos passivos de IRC e IRS - imobilizações corpóreas e investimentos financeiros em imóveis:

- ▶ afectos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou agrícola
- ▶ período de vida útil for igual ou superior a 5 anos
- ▶ se existirem e em utilização na data da reavaliação

Não se aplica:

- ▶ elementos completamente reintegrados na data da reavaliação e já reavaliados nessa qualidade em anterior legislação de carácter fiscal
- ▶ elementos de reduzido valor
- ▶ em empresas de seguros, imóveis que representem ou caucionem provisões técnicas do ramo "Vida" respeitantes a contratos com participação nos resultados

#### Valores base da reavaliação

Elementos ainda não totalmente reintegrados:

- ▶ já reavaliados em diplomas legais - valores obtidos na última reavaliação
- ▶ ainda não reavaliados - custos de aquisição ou de produção, se forem conhecidos (não o sendo, valores constantes dos registos contabilísticos)
- ▶ venda de bens seguida de locação financeira - valores, na ausência do contrato
- ▶ relocação do bem - o valor inicial do contrato

Elementos já totalmente reintegrados (não abrangidos nas excepções):

- ▶ bens que possuam ainda aptidão para poderem utilmente desempenhar a sua função técnico-económica e sejam efectivamente utilizados no processo produtivo - valores referidos anteriormente, conforme os casos

#### Processo de reavaliação

Elementos ainda não totalmente reintegrados:

- ▶ aplicação aos valores base e às correspondentes reintegrações acumuladas dos coeficientes de actualização monetária que correspondam aos anos a que se reportam os valores base

Elementos já totalmente reintegrados:

- ▶ utilização do processo descrito, quer em relação ao valor dos bens, quer relativamente às reintegrações acumuladas
- ▶ correcção das reintegrações acumuladas, aplicando ao seu valor o produto de vida útil já decorrido pela taxa média de reintegração que resultar da soma do período de vida útil já decorrido com o período adicional de utilização futura (Duração Adicional Esperada)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 9. Reavaliação do Activo Imobilizado

**DL 31/98, de 11 de Fevereiro**

**Coeficiente de actualização monetária:**

Coeficientes da Portaria 222/97, de 2 de Abril multiplicados pelo factor 1,023  
(resultado arredondado por excesso, até às centésimas)

**Portaria 222/1997, de 2 de Abril**

Anos	Coeficientes
Até 1900	3.031,00
1901 a 1903	3.093,48
1904 a 1910	2.879,65
1911 a 1914	2.761,92
1915	2.457,26
1916	2.011,29
1917	1.605,61
1918	1.145,56
1919	877,95
1920	580,09
1921	378,49
1922	280,30
1923	171,56
1924	144,41
1925 a 1936	124,47
1937 a 1939	120,87
1940	101,72
1941	90,33
1942	77,99
1943	66,42
1944 a 1950	56,39
1951 a 1957	51,71
1958 a 1963	48,63
1964	46,47
1965	44,78
1966	42,77
1967 a 1969	40,01

Anos	Coeficientes
1970	37,04
1971	35,26
1972	32,97
1973	29,96
1974	22,98
1975	19,64
1976	16,44
1977	12,62
1978	9,88
1979	7,79
1980	7,03
1981	5,74
1982	4,77
1983	3,80
1984	2,96
1985	2,46
1986	2,24
1987	2,04
1988	1,86
1989	1,65
1990	1,48
1991	1,31
1992	1,22
1993	1,13
1994	1,07
1995	1,03
1996	1,00

#### Exemplo

Reavaliação de um bem do imobilizado corpóreo, afecto ao exercício da sua actividade industrial, cujo período de vida útil superior a 5 anos, existentes e em utilização na data de reavaliação

- ▶ valor de aquisição: 100.000 € (ano de aquisição: 1995)
- ▶ reintegrações à taxa de 12,5%: 12.500 € (Vida útil = 8 anos)
- ▶ coeficiente de correcção =  $1,03 \times 1,023 = 1,05369 \gg 1,06$
- ▶ valor reavaliado do bem:  $100.000 \times 1,06 = 106.000$  €
- ▶ reintegrações reavaliadas:  $3 \times (12.500 \times 1,06) = 3 \times 13.250 = 39.750$  € (3 anos de amortização)
- ▶ aumento da reintegração do exercício:  $13.250 - 12.500 = 750$  €

**Correcção Fiscal:**

- ▶  $40\% \times 750 = 300$  € (artº 16, DR 2/90 e artº 7, DL 31/98)
- ▶ valor a acrescer ao Lucro Tributável no Quadro 07 da Modelo 22, durante o restante período de vida útil do imobilizado reavaliado

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 9. Reavaliação do Activo Imobilizado

**DL 31/98, de 11 de Fevereiro**

#### Exemplo

**Elemento não totalmente reintegrado**

A empresa adquiriu um bem do imobilizado por 100.000 € em 1994, sujeito a uma taxa de amortização de 12,5%, utilizando o método das quotas constantes

Quadro das amortizações praticadas até à data da reavaliação (DL 31/98)

Ano	Imobilizado	Taxa	Amortização Exercício	Amortização Acumulada
1994	100.000	12,5%	12.500	12.500
1995	100.000	12,5%	12.500	25.000
1996	100.000	12,5%	12.500	37.500
1997	100.000	12,5%	12.500	50.000

Reavaliação (Portaria 222/97): Coeficiente para 1994 = 1,07

DL 31/98, de 11 de Fevereiro (Artº 3º, nº 3):

► Coeficiente a aplicar na reavaliação:  $1,07 \times 1,023 = 1,09461 \approx 1,10$

**Imobilizado:**

► valor antes da reavaliação: 100.000 €

► valor após reavaliação:  $100.000 \times 1,10 = 110.000$  €

► acréscimo devido à reavaliação:  $110.000 - 100.000 = 10.000$  €

**Reintegrações acumuladas:**

► valor antes da reavaliação: 50.000 €

► valor após reavaliação:  $50.000 \times 1,10 = 55.000$  €

► acréscimo devido à reavaliação:  $55.000 - 50.000 = 5.000$  €

**Contabilização:**

► D/ 42: 10.000  
 ► C/ 482 5.000  
 ► C/ 56X 5.000

**Contabilização da amortização no ano de 1998:**

► Amortização a praticar:  $110.000 \times 12,5\% = 13.750$  €

♦ (ou  $12.500 \times 1,10 = 13.750$  €)

**Contabilização:**

► D/ 662 13.750  
 ► C/ 482 13.750

**Acrescer ao Q 07 Modelo 22 de IRC:**

► não dedutível para efeitos fiscais:  $(13.750 - 12.500) \times 40\% = 500$

**Directriz Contabilística 16:**

► na parte realizada pelo uso:  $13.750 - 12.500 = 1.250$  €

**Contabilização:**

► D/ 56X 1.250  
 ► C/ 59 1.250

Ano	Imobilizado	Taxa	Amortização Exercício	Amortização Acumulada	Aumento Custo	Acresce Q 07
1994	100.000	12,5%	12.500	12.500		
1995	100.000	12,5%	12.500	25.000		
1996	100.000	12,5%	12.500	37.500		
1997	110.000	12,5%	12.500	50.000		
1998	110.000	12,5%	13.750	63.750	1.250	+500
1999	110.000	12,5%	13.750	77.500	1.250	+500
2000	110.000	12,5%	13.750	91.250	1.250	+500
2001	110.000	12,5%	13.750	105.000	1.250	+500

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 9. Reavaliação do Activo Imobilizado

**DL 31/98, de 11 de Fevereiro**

**Exemplo** (continuação)

**Elemento não totalmente reintegrado**

A empresa vendeu este bem no ano 2.000 por 50.000 €

Valor no Imobilizado: 110.000 €	▶ D/ 79: 110.000	▶ D/ 482: 82.500	▶ D/ 11/12 50.000
Amortizações acumuladas: 82.500 €	▶ C/ 42 110.000	▶ C/ 79 82.500	▶ C/ 79 50.000

Mais-Valia Contabilística apurada:  $50.000 - (110.000 - 82.500) = 22.500$  €

Mais-Valia Fiscal:  $50.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,15 = 21.250$  €

(CCM = 1,15 - Coeficiente de Correção Monetária, Portaria para 2000, reportado à data de 1994)

**Não pretende reinvestir o valor de realização:**

▶ Acresce ao Q.07 a Mais-Valia Fiscal e abate a Mais-Valia Contabilística.

**Pretende reinvestir o valor de realização:**

▶ Abate apenas ao Q.07 a Mais-Valia Contabilística

▶ Reinvestimento no prazo de 3 anos (segundo as regras do ano 2000)

**Pela DC 16:**

▶ D/ 56X:	2.500
▶ C/ 59	2.500

**Salda-se a conta 56:**

- ▶ em 1998 e 1999, movimentaram-se 1.250 €, pelo uso
- ▶ em 2000, salda-se a conta 56, devido à alienação (2.500 €)

### Exemplo

**Elemento totalmente reintegrado**

A empresa A adquiriu em 1992 um bem por 100.000 € e a taxa de amortização utilizada foi de 20% (Quotas Constantes)

A empresa reavaliou o bem com base no DL 31/98

Bem nunca reavaliado

Ano	Imobilizado	Taxa	Amortização Exercício	Amortização Acumulada
1992	100.000	20%	20.000	20.000
1993	100.000	20%	20.000	40.000
1994	100.000	20%	20.000	60.000
1995	100.000	20%	20.000	80.000
1996	100.000	20%	20.000	100.000

Reavaliação (Portaria 222/97, de 2 de Abril): Coeficiente para 1992 = 1,22

DL 31/98, de 11 de Fevereiro (Artº 3º, nº 3):

▶ Coeficiente a aplicar na reavaliação:  $1,22 \times 1,023 = 1,24806 \gg 1,25$   
(arredondado, por excesso, para as centésimas)

**Imobilizado:**

▶ valor antes da reavaliação: 100.000 €

▶ valor após reavaliação:  $100.000 \times 1,25 = 125.000$  €

▶ acréscimo devido à reavaliação:  $125.000 - 100.000 = 25.000$  €

**Reintegrações acumuladas:**

▶ valor antes da reavaliação: 100.000 €

▶ valor após reavaliação:  $100.000 \times 1,25 = 125.000$  €

▶ acréscimo devido à reavaliação:  $125.000 - 100.000 = 25.000$  €

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 9. Reavaliação do Activo Imobilizado

**DL 31/98, de 11 de Fevereiro**

**Exemplo** (continuação)

Movimento das contas na contabilidade:

▶ D/ 42	25.000
▶ C/ 482	25.000
▶ C/ 56X	0

Como estamos em presença de um bem totalmente reintegrado, vamos determinar a taxa média, que dê o máximo de utilidade fiscal, calculada da seguinte forma:

- ▶ período máximo de vida útil = 10 anos
- ▶ taxa média = 10%
- ▶ já decorridos = 6 anos (de 1992 a 1997)
- ▶ faltam = 4 anos (para o período máximo de vida útil esperada fiscalmente)

**Correcção das amortizações acumuladas (Duração Adicional Esperada):**

- ▶ percentagem de aceleração:  $4 \text{ anos} \times 10\% = 40\%$
- ▶ valor a corrigir:  $125.000 \times 40\% = 50.000 \text{ €}$

▶ D/ 482	50.000
▶ C/ 56X	50.000

Caso a empresa tivesse adoptado a taxa mínima (10%), aceitável sob o ponto de vista fiscal, ter-se-ia de amortização acumulada 60.000 €, passando para 75.000 € após reavaliação

Parte do que se havia acelerado de amortizações (40%), rectifica-se ao capital

**Amortização no ano de 1998:**

- ▶ Em 1998, após a reavaliação, com a diminuição de 50.000 € nas amortizações acumuladas, compensando a aceleração das amortizações praticadas nos anos anteriores, amortizam-se esses 50.000 € à taxa de:

- ◆ taxa média de reintegração devida à aceleração:  $100\% @ 4 \text{ anos} = 25\%$
- ◆ amortização a praticar:  $50.000 \times 25\% = 12.500 \text{ €}$

▶ D/ 662	12.500
▶ C/ 482	12.500

**Acrescer ao Quadro 07 (Modelo 22 de IRC):**

- ▶ não dedutível para efeitos fiscais:  $12.500 \times 40\% = 5.000 \text{ €}$

**Directriz Contabilística 16:**

- ▶ na parte realizada pelo uso: 12.500 €

▶ D/ 56X	12.500
▶ C/ 59	12.500

Ano	Imobilizado	Taxa	Amortização Exercício	Amortização Acumulada	Aumento Custo	Acresce Q 07
1992	100.000	20%	20.000	20.000		
1993	100.000	20%	20.000	40.000		
1994	100.000	20%	20.000	60.000		
1995	100.000	20%	20.000	80.000		
1996	100.000	20%	20.000	100.000		
1997	125.000		0	75.000		
1998	125.000		12.500	87.500	12.500	+5.000
1999	125.000		12.500	100.000	12.500	+5.000
2000	125.000		12.500	112.500	12.500	+5.000
2001	125.000		12.500	125.000	12.500	+5.000
			<b>150.000</b>		<b>50.000</b>	<b>20.000</b>

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

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

#### Mais-valias ou menos-valias realizadas

Ganhos obtidos ou Perdas sofridas relativamente a:

- ▶ transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado qualquer que seja o título por que se opere
- ▶ sinistros ocorridos nesses elementos
- ▶ afectação permanente destes elementos a fins alheios à actividade exercida

#### Mais-valias e menos-valias contabilísticas:

- ▶  $MVC / mVC = VR - (VA' - AA')$ 
  - ◆ Valor Realização — (Valor Aquisição / Reavaliação — Amortizações Acumuladas Contab.)

#### Mais-valias e menos-valias fiscais:

- ▶  $MVF / mVF = VR - (VA - AA) \times CCM$ 
  - ◆ Valor Realização — (Valor Aquisição — Amortizações Acumuladas)  $\times$  C.C.M.

#### C.C.M. (Coeficiente de Correção Monetária) :

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

Quadro 07	MVC	mVC
MVf	- MVC + MVf	+ mVC + MVf
mVf	- MVC - mVf	+ mVC - mVf

#### Exemplo

##### Mais e Menos-valias

Uma empresa adquiriu uma máquina industrial por 100.000 €, em N-6, amortizada a Quotas Constantes à taxa de 12,5% do DR 2/1990 (vida útil = 8 anos)

Em N a máquina é alienada por 40.000 €

Determine MVC e MVf ?

- ▶  $MVC = 40.000 - (100.000 - 75.000) = 15.000 \text{ €}$  (Abate Q07)
- ▶  $MVf = 40.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,18 = 10.500 \text{ €}$  (Acrece Q07)
  - ◆  $AA = 6 \times 12,5\% \times 100.000 = 75.000 \text{ €}$
  - ◆ Supondo C.C.M. = 1,18

E se o Valor de Realização fosse 20.000 € ?

- ▶  $mVC = 20.000 - (100.000 - 75.000) = -5.000 \text{ €}$  (Acrece Q07)
- ▶  $mVf = 20.000 - (100.000 - 75.000) \times 1,18 = -9.500 \text{ €}$  (Abate Q07)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

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

**Efeito das quotas perdidas ou dos excessos não aceites**

- ▶ Para determinação da MVF ou mVF, nas Amortizações Acumuladas não podem estar incluídas Amortizações do Exercício inferiores à quota mínima
- ▶ As Amortizações Acumuladas da Contabilidade e da Fiscalidade podem ser diferentes

#### Exemplo

**Mais e Menos-valias – Quotas Perdidas e Excessos não Aceites**

Uma empresa adquiriu uma máquina industrial por 100.000 €, em N-6 [Taxa 12,5% (DR 2/90)]

Em N alienação da máquina por 45.000 €

Determine a MVC e a MVF ?

$$Q_{\max} = 12.500 \text{ €}$$

$$Q_{\min} = 6.250 \text{ €}$$

Ano	$Q_t$	$Q_{\text{fiscal}}$	$Q_{07}$	Aceites	Obs
N-6	12.500	12.500	0	12.500	
N-5	7.500	7.500	0	7.500	
N-4	5.000	6.250	0	5.000	$Q_{\text{perdida}} = 1.250$
N-3	7.500	7.500	0	7.500	
N-2	20.000	20.000	+7.500	12.500	Acrésc. $Q_{07}$
N-1	12.500	12.500	0	12.500	
<b>Total</b>	<b>65.000</b>	<b>66.250</b>	<b>7.500</b>	<b>57.500</b>	

- ▶  $MVC = 45.000 - (100.000 - 65.000) = 10.000 \text{ €}$  (Abate  $Q_{07}$ )
- ▶  $MVF = 45.000 - (100.000 - 66.250) \times 1,18 = 5.175 \text{ €}$  (Acrésc.  $Q_{07}$ )

Inclui 1.250 da Quota perdida

#### Exemplo

**Mais e Menos-valias – Viatura Ligeira de Passageiros**

Uma empresa adquiriu uma viatura por 40.000 €, em Janeiro de N-3 [Taxa = 25% (DR 2/1990)]

Em Abril de N, alienação da viatura por 20.000 €

$$Q_{\max} = 29.927,87 \times 25\% = 7.481,97 \text{ €} \quad [6.000 \text{ contos} \times 25\% = 1.500 \text{ contos}]$$

Ano	$Q_t$	Aceite	$Q_{07}$
N-3	10.000	7.481,97	+2.518,03
N-2	10.000	7.481,97	+2.518,03
N-1	10.000	7.481,97	+2.518,03
<b>Total</b>	<b>30.000</b>	<b>22.445,91</b>	<b>7.554,09</b>

Penalização apenas na amortização

- ▶  $MVC = 20.000 - (40.000 - 30.000) = 10.000 \text{ €}$  (Abate  $Q_{07}$ )
- ▶  $MVF = 20.000 - (40.000 - 30.000) \times 1,05 = 9.500 \text{ €}$  (Acrésc.  $Q_{07}$ )

... E se a viatura tivesse sido adquirida e alienada em Outubro de N-3, por 35.000 € ?

- ▶  $mVC = 35.000 - (40.000 - 0) = -5.000 \text{ €}$  (Acrésc.  $Q_{07}$ )
- ▶  $mVF = 35.000 - (40.000 - 0) \times 1 = -5.000 \text{ €}$  (Abate  $Q_{07}$ )

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

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

#### Exemplo

**Mais e Menos-valias – Imóveis**

Uma empresa adquiriu um edifício por 100.000 €, em N-6 [Taxa 2% (DR 2/90)]

Em N-3 foi reavaliado, com a aplicação do coeficiente de 1,10 (Nova amortização em N-2)

Em N alienação por 150.000 €, avaliado para efeitos fiscais em 180.000 €

Determine a MVC e a MVF ?

$$Q_{\max} = 100.000 \times 75\% \times 2\% = 1.500 \text{ €}$$

Ano	Valor Imobilizado	Amortização Exercício	Amortização Acumulada	Amortização Aceite	Q 07
N-6	100.000	1.500	1.500	1.500	
N-5	100.000	1.500	3.000	1.500	
N-4	100.000	1.500	4.500	1.500	
N-3	110.000	1.500	6.600	1.500	
N-2	110.000	1.650	8.250	1.500	+150
N-1	110.000	1.650	9.900	1.500	+150
<b>Total</b>		<b>9.300</b>		<b>9.000</b>	<b>300</b>

▶  $MVC = 150.000 - (110.000 - 9.900) = 49.900 \text{ €}$  (Abate Q07)

▶  $MVF = 180.000 - (100.000 - 9.000) \times 1,18 = 72.620 \text{ €}$  (Acredita Q07)

Considera-se transmissão onerosa (artº 43, nº 5, CIRC):

- ▶ A promessa de compra e venda ou da troca, a partir da tradição dos bens

#### Reinvestimento dos Valores de Realização

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

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

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

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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

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

#### Reinvestimento dos Valores de Realização

**Regimes**

<b>Anos de 1989 a 1992</b>	<p><b>Excluída da tributação 100% da MVF</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte</li> </ul>
<b>Anos de 1993 a 2000</b> (Lei 71/1993)	<p><b>Diferimento da tributação da MVF</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Dedução da MVF ao valor do bem reinvestido, para efeitos da amortização e da futura MVF</li> <li>▶ Se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte (3º a partir de 1997)</li> </ul>
<b>Ano de 2001</b> (Lei 30-G/2000)	<p><b>Diferimento da tributação da MVF (maior rigidez)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Tributação de 1/5 da MVF no exercício da realização e nos 4 seguintes</li> <li>▶ Se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte ou no exercício anterior</li> </ul>
<b>Ano de 2002 e seguintes</b> (Lei 109-B/2001)	<p><b>Excluída da tributação 50% da MVF (mais simples e objectivo)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Tributação de 50% da MVF no exercício da realização</li> <li>▶ Se valor de realização reinvestido até ao 2º exercício seguinte ou no exercício anterior</li> </ul>

#### Exemplo Reinvestimento do Valor de Realização (Mais-valias)

Uma empresa adquiriu uma máquina por 100.000 €, no ano N-1 (Taxa de 20% do DR 2/1990)

No ano N, alienação da máquina por 85.000 €

Reinvestimento no ano N+1 noutra máquina por 120.000 € (Taxa de 12,5% do DR 2/1990)

MVF (ano N) = 85.000 - (100.000 - 20.000) × 1 = 5.000 € (= MVC)

#### Anos de 1989 a 1992

- ▶ Ano N: não acresce a MVF ao Q 07 da Mod. 22 (na altura Q 17), mas abate a MVC
- ▶ Ganho Fiscal pela exclusão da tributação da MVF: 5.000 €

#### Anos de 1993 a 2000

- ▶ Ano N: não acresce a MVF ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC
- ▶ Ano N+1: Amortização nova máquina = (120.000 - 5.000) × 12,5% = 14.375 € (< 15.000)
- ▶ Esta amortização reduzida durante os 8 anos da vida útil: (15.000 - 14.375) × 8 = 5.000 €
- ▶ Ganho Fiscal pelo diferimento no tempo da tributação da MVF
- ▶ Este ganho será tanto maior quanto maior for a vida útil da nova máquina

#### Ano de 2001

- ▶ Ano N: acresce 1/5 da MVF (1.000) ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC
- ▶ Acresce 1/5 da MVF nos 4 anos seguintes
- ▶ Ganho Fiscal pelo diferimento no tempo da tributação da MVF
- ▶ Este ganho será sempre o mesmo e não depende do bem reinvestido

#### Ano de 2002 e seguintes

- ▶ Ano N: acresce 50% da MVF (2.500) ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC
- ▶ Ganho Fiscal pela exclusão de 50% da tributação da MVF

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****10. Regime Fiscal das Mais-Valias e Menos-Valias Realizadas****Reinvestimento dos Valores de Realização****De 1993 até ao ano 2000**

De 1993 a 2001, trata-se de um regime especial de diferimento de tributação das mais-valias respeitantes a elementos do activo imobilizado corpóreo e não de uma verdadeira exclusão  
A partir de 2002, tem-se uma exclusão de 50% da tributação da MVF

**Exemplo**

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística = 15.000 €

Abate Q07 da Mod. 22 de 2000: 15.000 €

Mais-valia Fiscal = 10.000 €

Reinvestimento concretizado em 2000 na compra de um bem de equipamento pelo valor de aquisição de 100.000 €, tendo a empresa amortizado esse bem à taxa de 25%

Amortização aceite em cada um dos 4 anos:  $(100.000 - 10.000) \times 25\% = 22.500$  €

Como a empresa amortiza 25.000 € por ano, deverá crescer 2.500 €

- ▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2000: +2.500 € (25% da mais-valia fiscal)
- ▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2001: +2.500 €
- ▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2002: +2.500 €
- ▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2003: +2.500 €

Poderia concretizar o reinvestimento nos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003

Tributação de 100% da mais-valia fiscal, mas com ganhos financeiros gerados pelo diferimento da tributação

O Reinvestimento do Valor de Realização, suscitava a tomada de medidas visando a captação de vantagens fiscais:

- ▶ Reinvestir o mais tarde possível (sem se correr, naturalmente, o risco de deixar expirar o prazo para o fazer)
- ▶ Optar pelos bens com menor taxa de reintegração ou amortização (ou até, se possível, com taxa nula, como acontece com os terrenos)

**Exemplo**

Uma empresa adquiriu uma máquina por 100.000 € em 1998

Taxa de 20% do DR 2/1990

No ano 1999, alienação da máquina por 85.000 € e reinvestimento num terreno por 90.000 €

Em 2000, alienação do terreno por 105.000 €

MVF (Máquina) =  $85.000 - (100.000 - 20.000) \times 1 = 5.000$  € (= MVC) Ano 1999

- ▶ Ano 1999: não cresce a MVF ao Q 07 da Mod. 22, mas abate a MVC

Ano 1999: aquisição do terreno (não amortizável) por 90.000 €

MVF (Ano 2000) =  $105.000 - (90.000 - 5.000) \times 1 = 20.000$  €

- ▶ Ganho Fiscal pelo diferimento no tempo da tributação da MVF, tributada na MVF do terreno

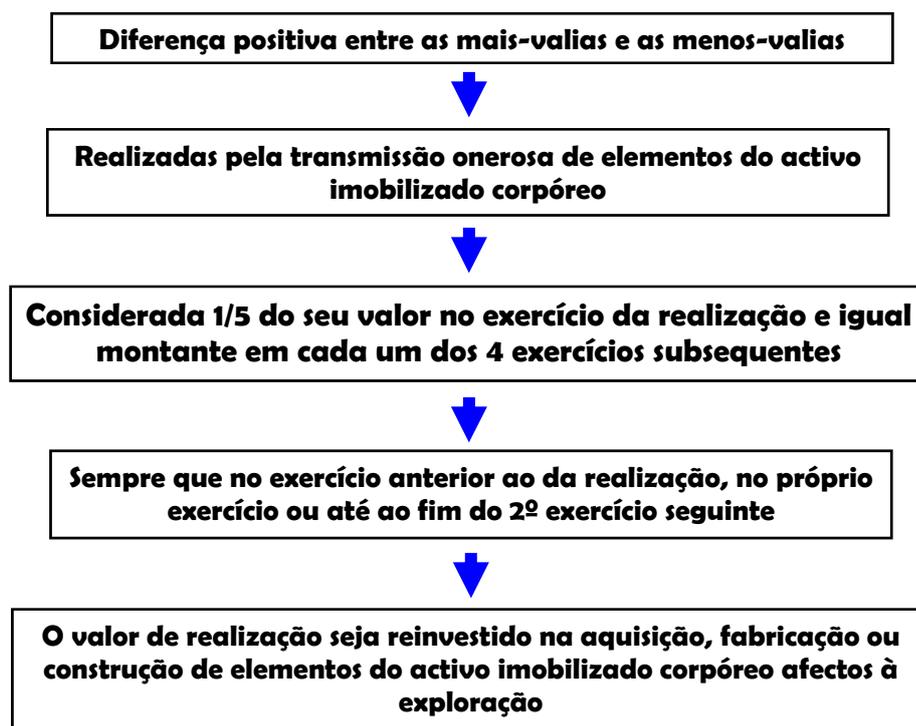
**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

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

**Reinvestimento dos Valores de Realização**

**Ano 2001**

Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro



**Exemplo**

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística = 15.000 €

▶ Abate Q07 da Mod. 22 de 2001: 15.000 €

Mais-valia Fiscal = 10.000 €

▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2001: +2.000 € (1/5 da mais-valia fiscal)

▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2002: +2.000 €

▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2003: +2.000 €

▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2004: +2.000 €

▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2005: +2.000 €

Se reinvestir os 80.000 € em 2001, 2002 ou 2003, ou tiver investido em 2000

▶ Tributação de 100% da mais-valia fiscal, mas com ganhos financeiros gerados pelo diferimento da tributação

▶ Regime equivalente ao anterior, se reinvestimento no ano da realização, e bem reinvestido com taxa de amortização de 20% em Quotas Constantes, com taxa máxima

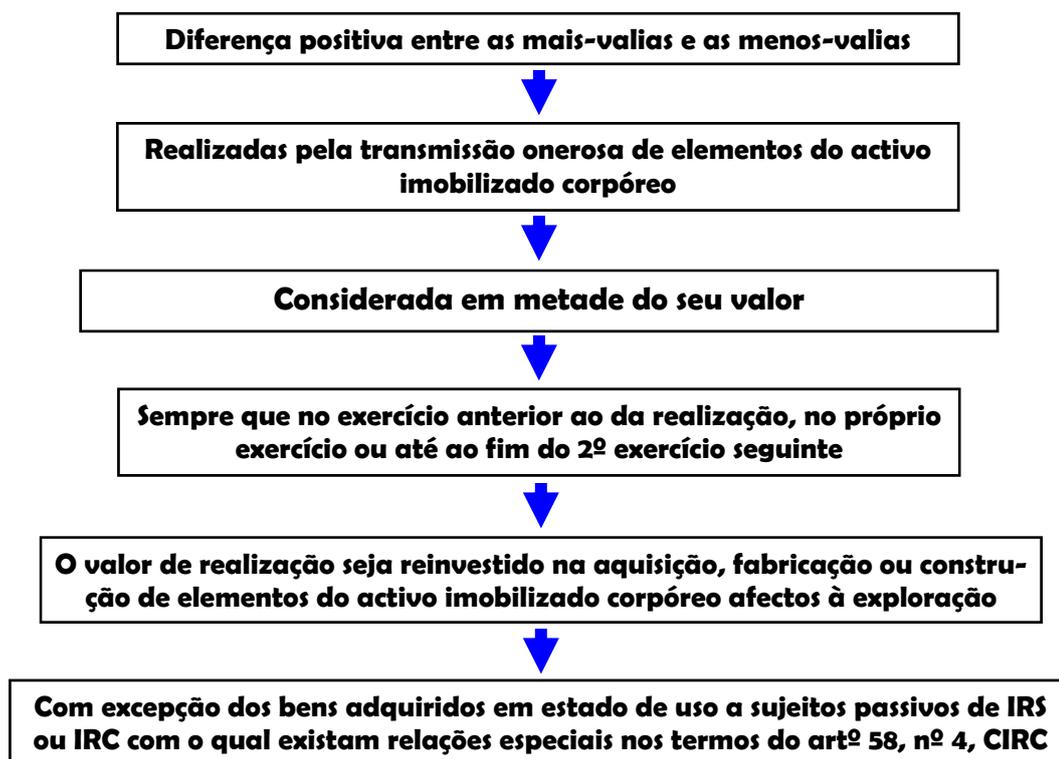
## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

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

#### Reinvestimento dos Valores de Realização

**Ano 2002 e seguintes**

Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro



#### Exemplo

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística = 15.000 €

► Abate Q07 da Mod. 22 de 2002: 15.000 €

Mais-valia Fiscal = 10.000 €

► Acresce Q07 da Mod. 22 de 2002: +5.000 €

Se reinvestir os 80.000 € em 2002, 2003 ou 2004, ou tiver investido em 2001

► Tributação de 50% da mais-valia fiscal

Esta situação é, em época de baixa inflação, mais favorável que a que vigorava até 2001

O Reinvestimento tem de ser concretizado em activo immobilizado corpóreo afecto à exploração

Também se aplica, por opção da empresa, a 2001

Em termos financeiros, trata-se de um importante benefício

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

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

#### Reinvestimento dos Valores de Realização

##### Manifestação da intenção de reinvestir

Os Sujeitos Passivos devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento (artº 109, CIRC):

- ▶ Na Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal do exercício da realização
- ▶ Comprovando nas Declarações Anuais do exercício e seguintes, os reinvestimentos efectuados

Não concretização do reinvestimento (total ou parcial) até ao final do prazo estabelecido:

- ▶ Considera-se como proveito ou ganho do exercício correspondente ao final do prazo, a parte da diferença ainda não incluída no lucro tributável, majorada de 15%
- ▶ Até 2000, o IRC do ano em que deixou de ser liquidado, acrescido de Juros Compensatórios

Reinvestimento Parcial do valor de realização:

- ▶ Benefício aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias

##### Exemplo

Ano 2005

Valor de Realização = 80.000 €

Mais-valia Contabilística (MVC) = 15.000 €

- ▶ Abate Q07 da Mod. 22 de 2005: 15.000 €

Mais-valia Fiscal (MVF) = 10.000 €

**H1: Não manifesta a intenção de reinvestir**

- ▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2005, a MVF: 10.000 €

**H2: Manifesta a intenção de reinvestir até 2007**

- ▶ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2005: 5.000 € (50% × MVF)

- ▶ **H2A: Reinvestiu o Valor de Realização (80.000 €) até 2007**

- ◆ Em 2007, nada a fazer

- ▶ **H2B: Reinvestiu 60.000 € até 2007 (Não reinvestiu 25% do Valor de Realização)**

- ◆ Acresce Q07 Mod. 22 2007:  $25\% \times 5.000 \times 1,15 = 1.250 \times 1,15 = 1.437,5$  €

- ▶ **H2C: Reinvestiu 40.000 € até 2007 (Não reinvestiu 50% do Valor de Realização)**

- ◆ Acresce Q07 Mod. 22 2007:  $50\% \times 5.000 \times 1,15 = 1.500 \times 1,15 = 2.875$  €

- ▶ **H2D: Não reinvestiu até 2007**

- ◆ Acresce Q07 da Mod. 22 de 2007:  $5.000 \times 1,15 = 5.750$  €

Hipóteses	Lucro Tributável			IRC devido (Taxa 25%)		
	Ano 2005	Ano 2007	Total LT	Ano 2005	Ano 2007	Total IRC
H1 Não opta	10.000	0	10.000	2.500	0	2.500
H2A Reinveste 100%	5.000	0	5.000	1.250	0	1.250
H2B Reinveste 75%	5.000	1.437,5	6.437,5	1.250	359,38	1.609,38
H2C Reinveste 50%	5.000	2.875	7.875	1.250	718,75	1.968,75
H2D Não reinveste	5.000	5.750	10.750	1.250	1.437,5	2.687,5

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Reinvestimento dos Valores de Realização (Mais-valias realizadas)

#### Diferenças significativas introduzidas pela Lei 30-G/2000, para o ano 2001:

- ▶ Reinvestimento em elementos do activo immobilizado corpóreo afectos à exploração
- ▶ Prazo para o reinvestimento: desde o início do exercício anterior ao da realização até ao fim do segundo exercício posterior ao da mesma realização
- ▶ A tributação das mais-valias, no caso de reinvestimento, passou a ser feita em 5 anos: no exercício da realização das mais-valias e nos quatro seguintes, em partes iguais
- ▶ Em caso de não reinvestimento até ao fim do 2º exercício seguinte ao da realização, considera-se como proveito ou ganho desse exercício a parte da mais-valia ainda não incluída no lucro tributável, majorada em 15%

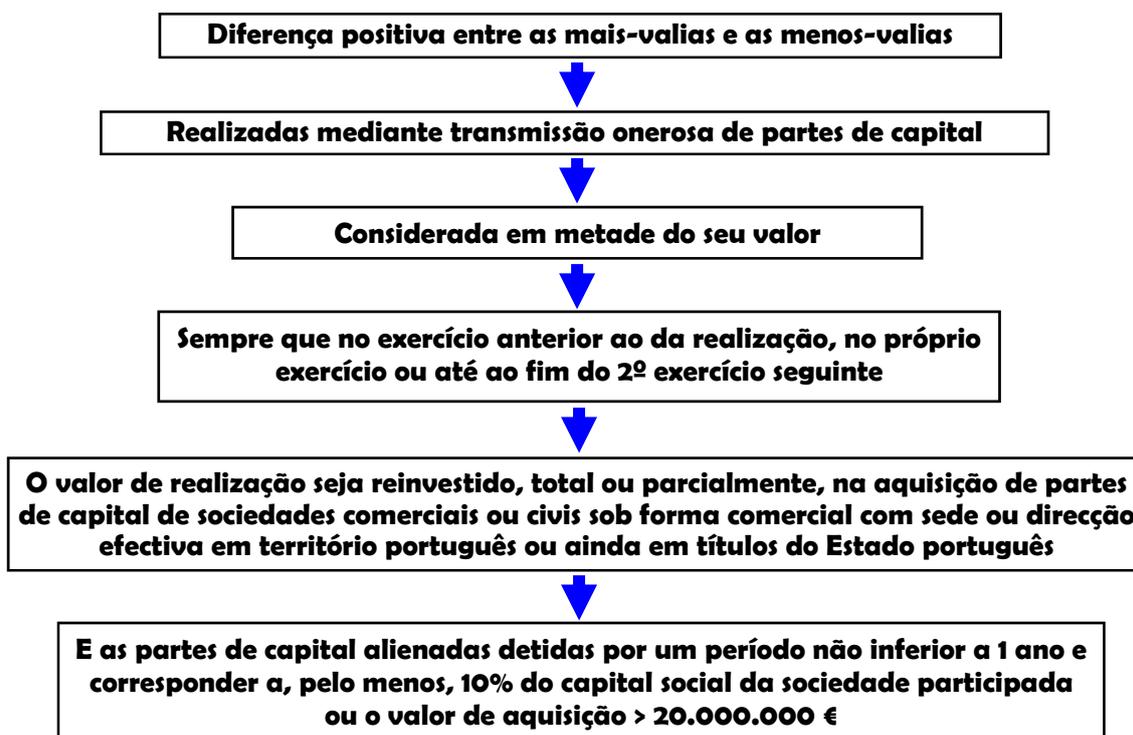
#### Novidades para 2002, pela Lei 109-B/2001

- ▶ Limitação aos elementos do immobilizado corpóreo detidos por período  $\geq 1$  ano
- ▶ Exclusão do reinvestimento do valor de realização em bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais
- ▶ Aplicabilidade à transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital

#### SGPS Revogado o artº 7, DL 495/88, de 30 de Dezembro

- ▶ Alterado o artº 31, EBF, no sentido de a estas ser aplicável o disposto artº 45, nº 1 e 4, CIRC, sem dependência dos requisitos aí exigidos quanto à percentagem de participação

#### Transmissão onerosa de partes de capital Anos 2001, 2002 e seguintes



#### Artigo 18º-A, DL 442-B/1988 - Regime transitório das mais-valias e das menos-valias

- ▶ ganhos ou perdas realizados com a transmissão de acções ou partes sociais cuja aquisição tenha ocorrido antes da entrada em vigor do IRC não concorrem para a formação do lucro tributável

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****Transmissão onerosa de partes de capital****A diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas**

- ▶ transmissão onerosa de partes de capital
- ▶ Incluindo
  - ♦ remição e amortização com redução de capital
  - ♦ outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital
  - ♦ outras componentes do capital próprio (prestações suplementares)
- ▶ concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor (artº 42, nº 3, CIRC — redacção Lei 60-A/2005, de 30 de Dezembro)

**Exemplo**

As menos-valias fiscais de partes de capital abatem no Q07 Mod. 22, 50% do seu valor.

- ▶ A, Lda, adquiriu por 500.000 €, uma quota em B, Lda, a C, em 1.1.1995
- ▶ Em 31.12.1999, constitui Prestações Suplementares em 80.000 €

**H1:** Em 2.1.2005, vendeu a participação por 400.000 €

**H2:** Em 2.1.2006, vendeu a participação por 400.000 €

**Ano de 2005****H1:**

- ▶  $mVC = 400.000 - 500.000 = -100.000$  (D/ 68: 100.000)
  - ♦ Acresce Q07: 100.000
- ▶  $mVF = 400.000 - 500.000 \times 1,30 = -250.000$ 
  - ♦ Abate Q07 50%: -125.000

**Custo fiscal = 80.000 + 125.000 = 205.000 €** (os 80.000 das Prestações Suplementares)

**Ano de 2006****H2:**

- ▶  $mVC = 400.000 - 500.000 = -100.000$  (D/ 68: 100.000)
  - ♦ Acresce Q07: 100.000
- ▶  $mVF = 400.000 - [(500.000 \times 1,30) + 80.000] = -330.000$ 
  - ♦ Abate Q07 50%: -165.000

**Custo fiscal = 165.000 €**

Considerando o mesmo Coeficiente de Desvalorização Monetária para efeitos comparativos, há uma redução do custo fiscal de 2005 para 2006 de 40.000 €, correspondente a  $50\% \times 80.000$  €

**Prestações suplementares (Conta 53):**

- ▶ Entradas em dinheiro para reforço do capital, exigidas aos sócios da sociedades por quotas, sem corresponderem propriamente a um aumento do capital
- ▶ Diferentes dos suprimentos (empréstimos dos sócios à empresa)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Reinvestimento dos Valores de Realização (Mais-valias realizadas)

#### Regime Transitório: Ano 2000 - 2001

Reinvestimento dos valores de realização - Ano 2001 (artº 7, nº 7, Lei 30-G/2000, de 29.12)

Novo artº 45, CIRC - aplica-se aos períodos de tributação iniciados em 1.1.2001, sem prejuízo de:

- ▶ Regime anterior continua a aplicar-se às MVF realizadas antes de 1.1.2001 até à realização, inclusive, de MVF relativas a bens em que se tenha concretizado o reinvestimento dos respectivos valores de realização
- ▶ As MVF relativas a bens não reintegráveis, correspondente ao valor deduzido ao custo de aquisição dos bens em que se concretizou o reinvestimento no regime anterior, será incluída no lucro tributável, em fracções iguais, durante 10 anos, a contar do da realização, caso se concretize o reinvestimento da parte do valor de realização que proporcionalmente lhe corresponder
- ▶ Relativamente às MVF realizadas nos períodos de tributação iniciados em 2001, aplica-se o novo Regime quando o reinvestimento se verifique até ao fim do 3º período de tributação seguinte ao da realização

#### Regime Transitório - Reinvestimento em 2002

Artº 32, nº 9, da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OGE 2002)

Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias



Realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001



Pode, por opção do sujeito passivo, ser incluída na base tributável do exercício de 2001



Por metade do seu valor



Nas condições do artº 45, CIRC, reinvestindo o valor de realização

Artº 32, nº 8, da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OGE 2002)

Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias



Realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001



Pode, por opção do sujeito passivo, e em alternativa ao regime do artº 7, nº 7, b), Lei 30-G/2000



Ser antecipadamente incluída na base tributável de qualquer exercício que seja anterior ao da alienação do correspondente activo a que está associada, desde que posterior a 1 de Janeiro de 2001



Por metade do seu valor



Nas condições do artº 45, CIRC, mas sem exigência de novo reinvestimento do valor de realização

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Regime Transitório das Mais-valias e Menos-valias realizadas

#### Mais-valias realizadas antes de 2001

Circular 7/2002, de 2 de Abril (DGCI)

#### **Exemplo** Reinvestimento em bens reintegráveis

##### Bem 1

- ▶ Aquisição (1998): 10.000 €
- ▶ Amortização do exercício de 1998:  $10.000 \times 20\% = 2.000$  € (Taxa amortização: 20%)
- ▶ Alienação (1999): 9.000 €
- ▶ MVC:  $9.000 - (10.000 - 2.000) = 1.000$  € (Abate Q 07 [1999])
- ▶ MVF:  $9.000 - (10.000 - 2.000) \times 1 = 1.000$  € (CCM = 1) (Não acresce Q 07 [1999], pois vai reinvestir)

##### Bem 2

- ▶ Aquisição (2001): 20.000 € (Reinvestimento)
- ▶ Amortização contabilística do exercício:  $20.000 \times 25\% = 5.000$  € (Taxa amortização: 25%)
- ▶ Amortização fiscal do exercício:  $(20.000 - 1.000) \times 25\% = 4.750$  €
- ▶ Alienação (2003): 12.000 €
- ▶ MVC:  $12.000 - (20.000 - 2 \times 5.000) = 2.000$  € (Abate Q 07 [2003])
- ▶ MVF:  $12.000 - (20.000 - 1.000 - 2 \times 4.750) \times 1,04 = 2.120$  € (CCM = 1,04)
- ▶ MVF:  $2.120 \times 50\% = 1.060$  € (Acresce Q 07 [2003], se reinvestir)

#### **Exemplo** Reinvestimento em bens não reintegráveis

Opção pelo regime da Lei 30-G/2000

**Bem 1** O mesmo bem anterior, MVF (1999): 1.000 € (Não acresce Q 07 [1999], pois vai reinvestir)

##### Bem 2

- ▶ Aquisição (2001): 10.000 € (Reinvestimento em bem não reintegrável)
- ▶ Alienação (2003): 12.000 €
- ▶ MVC:  $12.000 - 10.000 = 2.000$  € (Abate Q 07 [2003])
- ▶ MVF:  $12.000 - (10.000 - 1.000) \times 1,04 = 2.640$  € (CCM = 1,04)
  - ♦ MVF (Bem 1):  $(1.000 \times 1,04) \div 10 = 104$  € (Acresce Q 07, nos exercícios de 2003 a 2012)
  - ♦ MVF (Bem 2):  $(2.640 - 1.040) \times 50\% = 800$  € (Acresce Q 07 [2003], se reinvestir)

**E se o valor da alienação, em 2003, tivesse sido de 9.600 € ?**

- ▶ mVC:  $9.600 - 10.000 = -400$  € (Acresce Q 07 [2003])
- ▶ MVF:  $9.600 - (10.000 - 1.000) \times 1,04 = 240$  € (CCM = 1,04)
  - ♦ Bem 1:  $1.000 \times 1,04 = 1.040$  € (MVF imputada corrigida do coeficiente)
  - ♦ Bem 2, mVF, sem imputação:  $240 - 1.040 = -800$  € ( $9.600 - 10.000 \times 1,04 = -800$ )
  - ♦ MVF:  $240 \div 10 = 24$  € (Acresce Q 07, nos exercícios de 2003 a 2012)

**E se o valor da alienação, em 2003, tivesse sido de 9.100 € ?**

- ▶ mVC:  $9.100 - 10.000 = -900$  € (Acresce Q 07 [2003])
- ▶ mVF:  $9.100 - (10.000 - 1.000) \times 1,04 = -260$  € (CCM = 1,04)
  - ♦ Bem 1:  $1.000 \times 1,04 = 1.040$  € (MVF imputada corrigida do coeficiente)
  - ♦ Bem 2, mVF, sem imputação:  $-260 - 1.040 = -1.300$  € ( $9.100 - 10.000 \times 1,04 = -1.300$ )
  - ♦ mVF:  $-260$  € (Abate Q 07 [2003])

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Regime Transitório das Mais-valias e Menos-valias realizadas

#### Mais-valias realizadas antes de 2001

Circular 7/2002, de 2 de Abril (DGCI)

#### **Exemplo** Reinvestimento em bens não reintegráveis

Opção pelo regime da Lei 109-B/2001

**Bem 1** O mesmo bem anterior, MVF (1999): 1.000 € (Não acresce Q 07 [1999], pois vai reinvestir)

#### **Bem 2**

▶ Aquisição (2001): 10.000 € (Reinvestimento em bem não reintegrável)

▶ Alienação (2003): 12.000 €

▶ MVC:  $12.000 - 10.000 = 2.000$  € (Abate Q 07 [2003])

▶ MVF:  $12.000 - (10.000 - 1.000) \times 1,04 = 2.640$  € (CCM = 1,04)

♦ MVF (Bem 1):  $1.000 \times 50\% = 500$  € (Acresce Q 07, em exercício anterior [2002])

esta opção não é prejudicada pelo facto de, posteriormente, não ser efectuado o reinvestimento do valor de realização obtido em 2003

♦ MVF (Bem 2):  $12.000 - 10.000 \times 1,04 = 1.600$  € (sem a imputação da MVF de 1999)

♦ MVF (Bem 2):  $1.600 \times 50\% = 800$  € (Acresce Q 07 [2003], se reinvestir)

#### Mais-valias realizadas em 2001

Circular 7/2002, de 2 de Abril (DGCI)

#### **Exemplo** Reinvestimento em bens reintegráveis

**Bem 1** O mesmo bem anterior, MVF (1999): 1.000 € (Não acresce Q 07 [1999], pois vai reinvestir)

#### **Bem 2**

▶ Aquisição (1999): 20.000 € (Reinvestimento)

(Taxa amortização: 25%)

▶ Alienação (2001): 12.000 €

▶ MVC:  $12.000 - (20.000 - 2 \times 5.000) = 2.000$  € (Abate Q 07 [2001])

▶ MVF:  $12.000 - (20.000 - 1.000 - 2 \times 4.750) \times 1,03 = 2.215$  € (CCM = 1,03)

Tributação da MVF (opções):

▶ Lei 30-G/2000:  $2.215 \div 5 = 443$  € (Acresce Q 07 dos exercícios de 2001 a 2005, se reinvestir)

▶ Lei 109-B/2001:  $2.215 \times 50\% = 1.107,5$  € (Acresce Q 07 [2001], se reinvestir)

#### **Exemplo** Reinvestimento em bens não reintegráveis

**Bem 1** O mesmo bem anterior, MVF (1999): 1.000 € (Não acresce Q 07 [1999], pois vai reinvestir)

#### **Bem 2**

▶ Aquisição (1999): 10.000 € (Reinvestimento)

▶ Alienação (2001): 12.000 €

▶ MVC:  $12.000 - 10.000 = 2.000$  € (Abate Q 07 [2001])

▶ MVF:  $12.000 - (10.000 - 1.000) \times 1,03 = 2.730$  € (CCM = 1,03)

♦ MVF (Bem 1):  $(1.000 \times 1,03) \div 10 = 103$  € (Acresce Q 07, nos exercícios de 2001 a 2010)

♦ MVF (Bem 2):  $2.730 - 1.030 = 1.700$  € ( $12.000 - 10.000 \times 1,03 = 1.700$ )

Tributação da MVF do Bem 2 (opções):

▶ Lei 30-G/2000:  $1.700 \div 5 = 340$  € (Acresce Q 07 dos exercícios de 2001 a 2005, se reinvestir)

▶ Lei 109-B/2001:  $1.700 \times 50\% = 850$  € (Acresce Q 07 [2001], se reinvestir)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

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

#### Abates

Quando o bem do activo immobilizado deixa de integrar o património da empresa, mas sem que exista uma contrapartida financeira (por exemplo, sinistros), efectua-se o abate, podendo resultar

- ▶ uma perda - se o elemento abatido tiver valor contabilístico - registo da perda na conta 6945 - Custos e perdas extraordinários – Perdas em immobilizações - Abates
- ▶ um resultado nulo - se o elemento abatido não tiver valor contabilístico

#### Frequente o abate de bens do activo immobilizado em 31 de Dezembro

Problemas fiscais quando os bens não estão ainda totalmente amortizados

- ▶ entendimento de que, nesses casos, o abate se traduz numa amortização excepcional, apenas aceite se tiver sido cumprido o artº 10, DR 2/1990
- ▶ obrigatoriedade de apresentação de exposição do contribuinte solicitando a aceitação como custo das desvalorizações excepcionais, até ao fim do mês imediato ao da ocorrência do facto que as determinou - DR 16/1994

#### Exemplo

##### Abate de immobilizado

Aquisição de bem do activo immobilizado em N, por 100.000 €, amortizado a Quotas Constantes pela taxa máxima de 20%

Em N+2, a máquina ficou totalmente inutilizada, tendo-se procedido ao seu abate do activo immobilizado

- |                    |                   |
|--------------------|-------------------|
| ▶ D/ 6944: 100.000 | ▶ D/ 482X: 40.000 |
| ▶ C/ 42X: 100.000  | ▶ C/ 6944: 40.000 |

**Custo contabilístico:  $100.000 - 40.000 = 60.000$  €**

- ▶ Solicita aceitação pela DGCI: custo aceite pela Fiscalidade (não acresce Q07)
- ▶ Se não solicitar: acresce Q07, 60.000 €

**Se for um abate simples, em que o bem esteja na situação de totalmente amortizado:**

- |                    |                    |
|--------------------|--------------------|
| ▶ D/ 6945: 100.000 | ▶ D/ 482X: 100.000 |
| ▶ C/ 42X: 100.000  | ▶ C/ 6945: 100.000 |

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Coeficientes de Desvalorização da Moeda

Quadro de actualização dos coeficientes de desvalorização da moeda (artigos 44, CIRC e 50, CIR's)

Aquisição /Alienação	2001 (P.1040/01, de 28.08)	2002 (P.553/02, de 03.06)	2003 (P. 287/03, de 03.04)	2004 (P.376/04, de 14.04)	2005 (P.488/05, de 20.05)	2006 (P.429/06, de 03.05)
<b>Até 1903</b>	<b>3.416,83</b>	<b>3.565,39</b>	<b>3.691,85</b>	<b>3.813,68</b>	<b>3.901,39</b>	<b>3.987,22</b>
<b>De 1904 a 1910</b>	<b>3.180,65</b>	<b>3.318,94</b>	<b>3.436,66</b>	<b>3.550,07</b>	<b>3.631,72</b>	<b>3.711,62</b>
<b>De 1911 a 1914</b>	<b>3.050,61</b>	<b>3.183,24</b>	<b>3.296,15</b>	<b>3.404,92</b>	<b>3.483,23</b>	<b>3.559,86</b>
1915	2.714,11	2.832,11	2.932,57	3.029,34	3.099,01	3.167,19
1916	2.221,52	2.318,11	2.400,33	2.479,54	2.536,57	2.592,37
1917	1.773,44	1.850,54	1.916,18	1.979,41	2.024,94	2.069,49
1918	1.265,30	1.320,31	1.367,14	1.412,26	1.444,74	1.476,52
1919	969,71	1.011,88	1.047,77	1.082,34	1.107,23	1.131,59
1920	640,73	668,59	692,30	715,15	731,60	747,70
1921	418,06	436,23	451,70	466,61	477,34	487,84
1922	309,60	323,06	334,52	345,56	353,51	361,29
1923	189,49	197,73	204,74	211,50	216,36	221,12
1924	159,51	166,44	172,34	178,03	182,12	186,13
<b>De 1925 a 1936</b>	<b>137,48</b>	<b>143,46</b>	<b>148,55</b>	<b>153,45</b>	<b>156,98</b>	<b>160,43</b>
<b>De 1927 a 1939</b>	<b>133,50</b>	<b>139,31</b>	<b>144,25</b>	<b>149,01</b>	<b>152,44</b>	<b>155,79</b>
1940	112,35	117,23	121,39	125,40	128,28	131,10
1941	99,77	104,11	107,80	111,36	113,92	116,43
1942	86,14	89,89	93,08	96,15	98,36	100,52
1943	73,36	76,55	79,27	81,88	83,76	85,60
<b>De 1944 a 1950</b>	<b>62,28</b>	<b>64,99</b>	<b>67,30</b>	<b>69,52</b>	<b>71,12</b>	<b>72,68</b>
<b>De 1951 a 1957</b>	<b>57,12</b>	<b>59,60</b>	<b>61,71</b>	<b>63,75</b>	<b>65,22</b>	<b>66,65</b>
<b>De 1958 a 1963</b>	<b>53,71</b>	<b>56,05</b>	<b>58,04</b>	<b>59,95</b>	<b>61,33</b>	<b>62,68</b>
1964	51,32	53,56	55,46	57,29	58,61	59,90
1965	49,46	51,61	53,44	55,20	56,47	57,71
1966	47,24	49,30	51,04	52,73	53,94	55,13
<b>De 1967 a 1969</b>	<b>44,19</b>	<b>46,11</b>	<b>47,74</b>	<b>49,32</b>	<b>50,45</b>	<b>51,56</b>
1970	40,92	42,69	44,21	45,67	46,72	47,75
1971	38,95	40,64	42,08	43,47	44,47	45,45
1972	36,41	38,00	39,34	40,64	41,57	42,48
1973	33,10	34,54	35,76	36,94	37,79	38,62
1974	25,38	26,48	27,42	28,33	28,98	29,62
1975	21,69	22,63	23,43	24,21	24,77	25,31
1976	18,16	18,94	19,62	20,26	20,73	21,19
1977	13,94	14,55	15,06	15,56	15,92	16,27
1978	10,92	11,39	11,80	12,18	12,46	12,73
1979	8,69	8,97	9,29	9,60	9,82	10,04
1980	7,76	8,10	8,38	8,66	8,86	9,05
1981	6,34	6,62	6,85	7,08	7,24	7,40
1982	5,27	5,50	5,69	5,88	6,02	6,15
1983	4,20	4,38	4,54	4,69	4,80	4,91
1984	3,27	3,41	3,54	3,65	3,73	3,81
1985	2,72	2,84	2,94	3,04	3,11	3,18
1986	2,48	2,58	2,68	2,76	2,82	2,88
1987	2,26	2,36	2,44	2,52	2,58	2,64
1988	2,06	2,15	2,22	2,29	2,34	2,39
1989	1,82	1,90	1,97	2,04	2,09	2,14
1990	1,64	1,71	1,77	1,83	1,87	1,91
1991	1,45	1,51	1,56	1,62	1,66	1,70
1992	1,35	1,41	1,46	1,50	1,53	1,56
1993	1,25	1,30	1,35	1,39	1,42	1,45
1994	1,19	1,24	1,28	1,32	1,35	1,38
1995	1,14	1,19	1,23	1,27	1,30	1,33
1996	1,10	1,15	1,19	1,23	1,26	1,29
1997	1,08	1,13	1,17	1,21	1,24	1,27
1998	1,05	1,10	1,14	1,17	1,20	1,23
1999	1,03	1,07	1,11	1,15	1,18	1,21
2000	1,00	1,04	1,08	1,12	1,15	1,18
2001		1,00	1,04	1,07	1,09	1,11
2002			1,00	1,03	1,05	1,07
2003				1,00	1,02	1,04
2004					1,00	1,02
2005						1,00

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 11. Regime Fiscal das Provisões (ajustamentos)

**Artº 34 a 38, CIRC**

Para fazer face a encargos e prejuízos futuros, mas imputáveis a um determinado exercício, as empresas devem constituir provisões (ou ajustamentos).

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

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

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

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

**Alterações ao POC - DL 35/2005, de 17 de Fevereiro**

- ▶ **Provisões**
- ▶ **Ajustamentos de valores de activo**
- ▶ **Alterações de demonstrações financeiras**
- ▶ **Alterações/eliminações de contas do POC**

Os efeitos das alterações reportam-se a 1 de Janeiro de 2005

#### **Ajustamentos**

**Princípio da Prudência**

Reconhecimento das diferenças entre as quantias registadas a custo histórico e as quantias decorrentes da avaliação a preço de mercado, se inferior àquele.

**Ajustamentos (Reduções do Activo) e Provisões (Aumentos do Passivo).**

**Reconhecimento indirecto.**

- ▶ **19 – Ajustamentos de aplicações de tesouraria (684 – Ajustamentos de aplicações financeiras)**
- ▶ **28 – Ajustamentos de dívidas a receber (666 – Ajustamentos dívidas a receber)**
- ▶ **39 – Ajustamentos de existências (667 – Ajustamentos de existências)**
- ▶ **49 – Ajustamentos de investimentos financeiros (684 – Ajustamentos de aplicações financeiros)**
- ▶ **554 – Depreciações (Partes de capital em filiais e associadas)**

**Do ponto de vista contabilístico (Princípio da Prudência)**

- ▶ **análise periódica da variação da estimativa do risco associado a cada espécie de provisão ou ajustamento**
- ▶ **efectuando-se o aumento ou redução nos termos previstos no POC**

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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 11. Regime Fiscal das Provisões (ajustamentos)

#### Provisões e Ajustamentos aceites pela Fiscalidade (artº34, CIRC)

- ▶ créditos de cobrança duvidosa
- ▶ depreciação de existências
- ▶ processos judiciais em curso
- ▶ as constituídas obrigatoriamente, por força de uma imposição de carácter genérico e abstracto, pelas empresas sujeitas à supervisão do Banco de Portugal (OE 2007)
- ▶ reconstituição de jazigos - empresas que exerçam a industria extractiva do petróleo
- ▶ recuperação paisagística e ambiental - sector das indústrias extractivas

*Artº 35-A, CIRC—aditado pelo OE 2007—Provisões específicas das empresas do sector bancário e do sector segurador*

#### Provisões e Ajustamentos não aceites pela Fiscalidade

- ▶ ajustamentos de aplicações de tesouraria - Conta 19
- ▶ ajustamentos de outras dívidas de terceiros - Conta 288
- ▶ provisões (pensões) - Conta 291
- ▶ provisões (impostos) - Conta 292
- ▶ provisões (acidentes de trabalho e doenças profissionais) - Conta 294
- ▶ provisões (garantias a clientes) - Conta 295



#### Correcção Fiscal

**Acréscimo ao Lucro Tributável (Quadro 07 da Modelo 22 de IRC)**

#### Exemplo

##### Ajustamento não aceite fiscalmente

Saldo dos Ajustamentos de Investimentos Financeiros (Conta 495) nulo em N-1.

No ano N, o saldo era de 500 € e no ano N+1 de 400 €.

	Ano n	Ano n+1
<b>Saldo do Ajustamento</b>	<b>500 €</b>	<b>400 €</b>
<b>Lançamento Contabilístico</b>	<b>Constituição/Reforço</b> D: 684 C: 495	<b>Anulação/Redução</b> D: 495 C: 7882 (até 2005: 7962)
<b>Correcção Fiscal</b>	<b>Acrescer ao Q07, o montante da constituição ou reforço do exercício (500 €)</b>	<b>Deduzir ao Q07, o montante da anulação ou redução no exercício (100 €)</b>

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**11. Regime Fiscal das Provisões (ajustamentos)**

**Exemplo** (ajustamento ão aceite)

Conta 1513 – títulos negociáveis – acções: 5.000 €

Ano N:

- ▶ Valor de mercado: 4.000 €
- ▶ Reforço do ajustamento:
  - ♦ D/ 6841: 1.000 (acresce Q 07: 1.000)
  - ♦ C/ 1951: 1.000

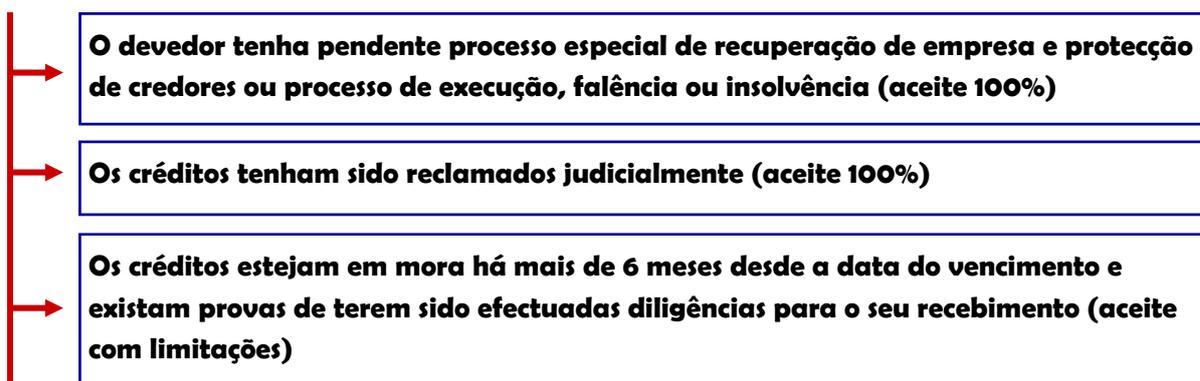
Ano N+1

- ▶ Alienação das acções por 3.500 €
  - ♦ D/ 12: 3.500
  - ♦ D/ 698: 1.500
  - ♦ C/ 1513: 5.000
- ▶ Anulação do ajustamento
  - ♦ D/ 1951: 1.000
  - ♦ C/ 7881 (até 2005: 7962): 1.000 (abate Q 07: 1.000)

**Ajustamentos de dívidas de clientes** Artº 35, CIRC)

Até 2004: Provisões para créditos de cobrança duvidosa

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



Percentagens aceites fiscalmente - número de meses da mora do crédito:

Percentagem do crédito em mora aceite fiscal	Meses em mora
25%	6 < m ≤ 12
50%	12 < m ≤ 18
75%	18 < m ≤ 24
100%	m > 24

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****Ajustamentos de dívidas de clientes****Lançamentos contabilísticos**

Transferência dos créditos considerados de cobrança duvidosa da conta 211 para a conta 218

- ▶ D: 218 – Clientes de cobrança duvidosa
- ▶ C: 211 – Clientes conta-corrente

Constituição ou reforço do Ajustamento de Dívidas a Receber

- ▶ D: 666 – Ajustamentos de dívidas a receber (até 2004: 671)
- ▶ C: 28 – Ajustamentos de dívidas a receber

Redução ou anulação do Ajustamento de Dívidas a Receber

- ▶ D: 692 – Dívidas incobráveis
  - ▶ C: 218 – Clientes de cobrança duvidosa
- 
- ▶ D: 28 – Ajustamentos de dívidas a receber
  - ▶ C: 7722 – Reversões de ajustamentos de dívidas a receber (até 2004: 7962)

**Redução de risco****Situação de pagamento parcial ou total da dívida**

- ▶ D: 11/12 – Disponibilidades
  - ▶ C: 218 – Clientes de cobrança duvidosa
- ou situação de extinção ou redução do risco de incobrabilidade por outros motivos
- ▶ D: 211 – Clientes conta-corrente
  - ▶ C: 218 – Clientes de cobrança duvidosa

- 
- ▶ D: 28 – Ajustamentos de dívidas a receber
  - ▶ C: 7722 – Reversões de ajustamentos de dívidas a receber (até 2004: 7962)

**Ajustamentos de dívidas a receber não dedutíveis**

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

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

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

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

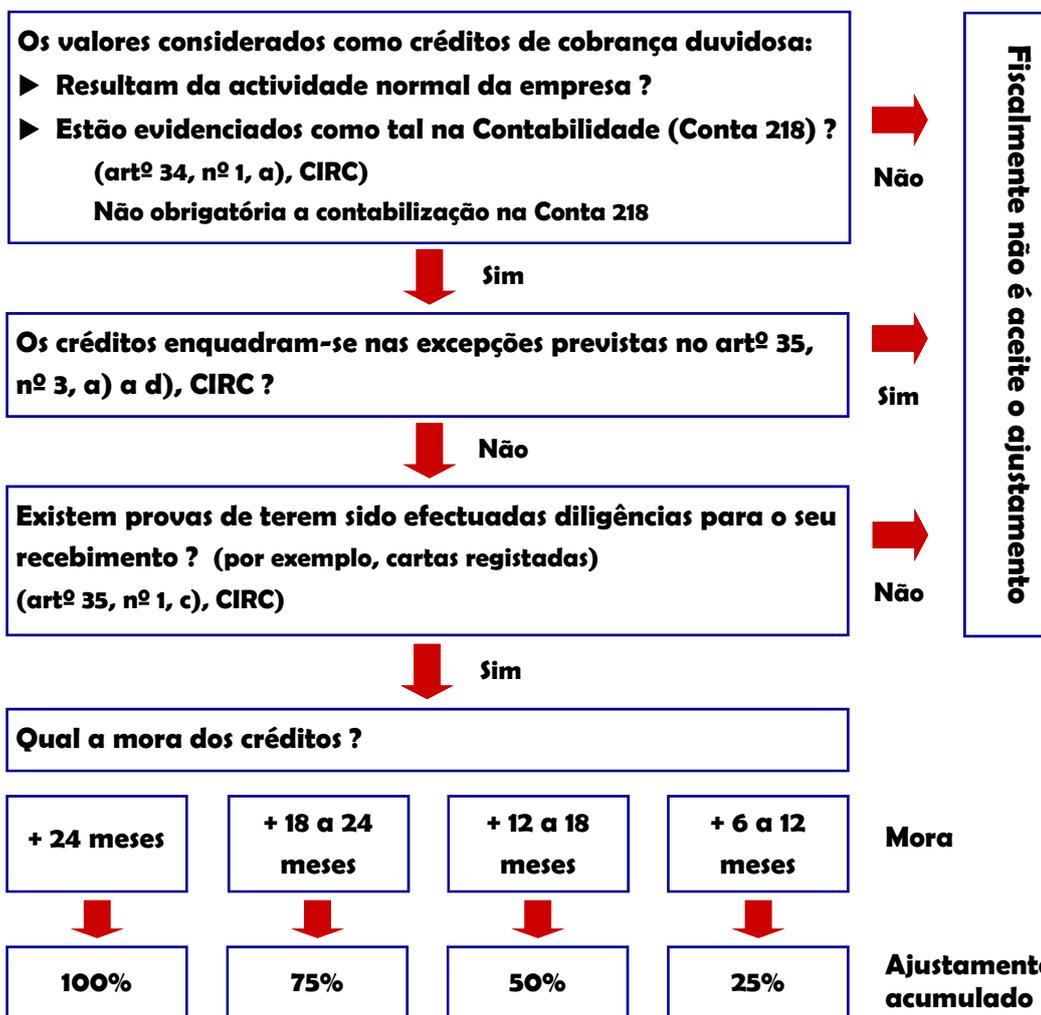
Créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital

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

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**Ajustamentos de dívidas de clientes**

**Créditos em mora (critério estritamente fiscal)**



**Constituição ou reforço dos ajustamentos de dívidas a receber**

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

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

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

A Administração Fiscal não admite a imputação a outro exercício que não seja aquele a que efectivamente as provisões/ajustamentos e as amortizações digam respeito

- ▶ nas provisões, caso seja evidente o risco de incobrabilidade e não hajam sido reforçados os ajustamentos ou as provisões (Ofício Circulado 14/93, de 23 de Novembro, DGCI)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Ajustamentos de dívidas de clientes

#### Exemplo

Cálculo do ajustamento de dívidas a receber

A empresa X, SA iniciou a sua actividade em Janeiro do exercício N.

No final desse exercício, apresentava o seguinte Mapa de Antiguidade de Saldos, correspondente aos lançamentos efectuados na Conta 218 - Clientes de Cobrança Duvidosa e na Conta 28 -

Ajustamentos de Dívidas a Receber:

Mapa de antiguidade de saldos - 31 Dezembro N

Descrição	6 a 12 meses	12 a 18 meses	18 a 24 meses	Superior a 24	Total
Conta 218	100.000	0	0	0	100.000
% aceite	25%	50%	75%	100%	
Conta 28	100.000	0	0	0	100.000
Aceite Fiscal Acum.	25.000	0	0	0	25.000

Uma vez que não foram seguidos os critérios fiscais, pois constituiu o ajustamento pela totalidade da dívida no exercício N, apenas 25.000 € seriam aceites

► acresce Q 07: 75.000 €

Mapa de antiguidade de saldos - 31 Dezembro N+1

Dos 100.000 € em dívida, foram recebidos 40.000 €.

Descrição	6 a 12 meses	12 a 18 meses	18 a 24 meses	Superior a 24	Total
Conta 218	0	0	60.000	0	60.000
% aceite	25%	50%	75%	100%	
Conta 28	0	0	60.000	0	60.000
Aceite Fiscal Acum.	0	0	45.000	0	45.000

► A variação dos ajustamentos aceites fiscalmente seria de 20.000 €

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

► A variação dos ajustamentos contabilísticos seria de -40.000 €

$$\diamond 60.000 - 100.000 = -40.000 \text{ €}$$

► O valor a levar ao Quadro 07 seria:

$$\diamond -40.000 - 20.000 = -60.000 \text{ € (abate ao Quadro 07: 60.000 €)}$$

Exercício N+2

Supondo que no exercício N+2, a dívida era totalmente saldada, ter-se-ia:

► variação dos ajustamentos fiscais:  $0 - 45.000 = -45.000 \text{ €}$

► variação dos ajustamentos contabilísticos:  $0 - 60.000 = -60.000 \text{ €}$

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

211	218	12	
S, 100.000	100.000	40.000	
	40.000	60.000	
	60.000		
666	28	7722	
100.000	40.000	100.000	
	60.000		
		40.000	
		60.000	

Quadro 07	
Acresce	Abate
75.000	60.000
	15.000

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**Ajustamentos de dívidas de clientes**

**Exemplo**

X, LDA constitui ajustamentos de dívidas a receber relativos a clientes de cobrança duvidosa.

Mapa de antiguidade de saldos - 31 Dezembro N

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

(a) Processo de falência em curso: 20.000

(b) Estado: 10.000

Mapa de antiguidade de saldos - 31 Dezembro N+1

Descrição	6 a 12 meses	12 a 18 meses	18 a 24 meses	Superior a 24	Total
Conta 218	(c) 45.000	10.000	25.000	(b) 50.000	130.000
% aceite	25%	50%	75%	100%	
Conta 28	45.000	10.000	25.000	50.000	130.000

(c) Processo de falência em curso: 15.000

(b) Estado: 10.000

Qual o valor a inscrever no Q 07 da Modelo 22 de N+1 ?

Fiscalidade (ajustamentos acumulados aceites):

► Exercício N: 20.000 + 0 + 30.000 + 8.000 = 58.000 €

► Exercício N+1: (15.000 + 7.500) + 5.000 + 18.750 + 40.000 = 86.250 €

	N	N+1	Varição
Ajustamentos acumulados contabilidade	78.000	130.000	+52.000
Ajustamentos acumulados fiscalidade	58.000	86.250	+28.260
Q07 (Contabilidade – Fiscalidade)			+23.750

Acresce Q 07 da Modelo 22 de N+1: 23.750 €

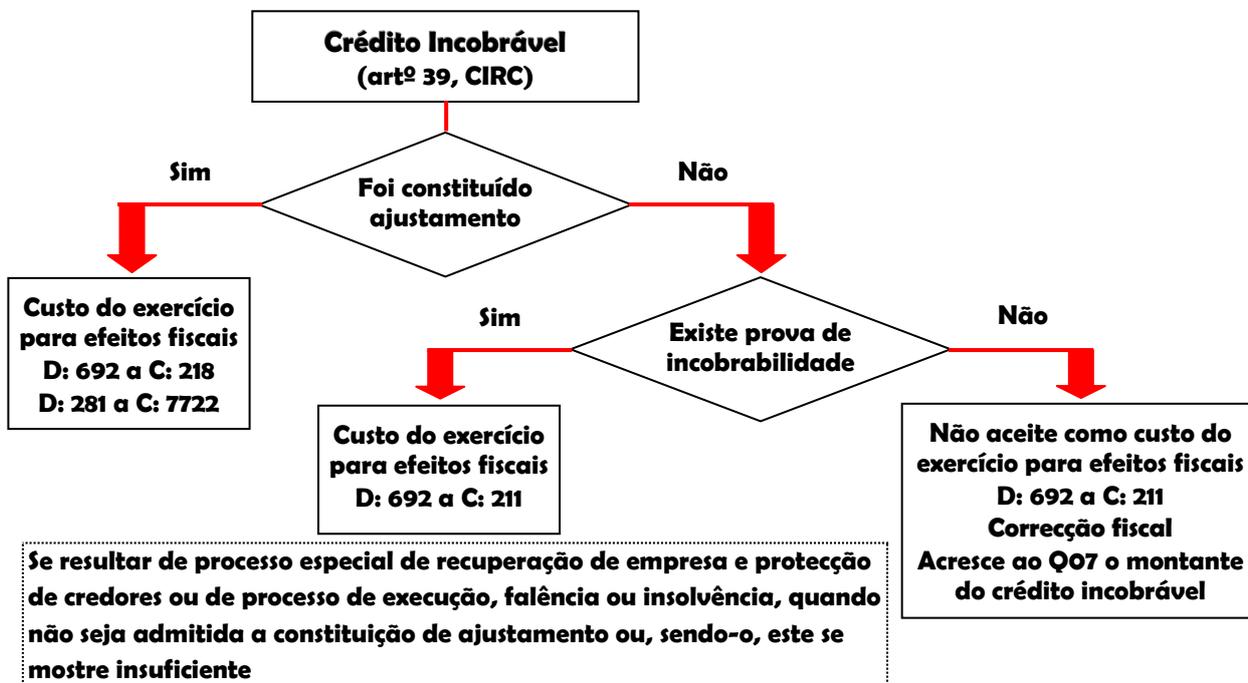


Sempre que a contabilidade não siga os critérios fiscais, serão necessárias correcções no Quadro 07 da Declaração Modelo 22 do IRC.

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Créditos Incobráveis

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



O valor do crédito incobrável pode incluir o valor com IVA

- ▶ o IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de execução, processo especial de recuperação de empresas ou a créditos falidos ou insolventes, quando for decretada a falência ou insolvência, é possível efectuar a respectiva dedução (artº 71, CIVA)

### Exemplo

A empresa X, LDA apresentava no Mapa de Antiguidade de Saldos em 31.12.N, um crédito de cobrança duvidosa relativo a uma venda a crédito por 30.000 € em 1.7.N de mercadorias à empresa F, LDA, empresa esta com Processo de Falência em curso desde 1.10.N.

Por este motivo, X, LDA constituiu o correspondente Ajustamento de Dívidas a Receber pela totalidade do crédito, ajustamento aceite fiscalmente em N.

Em 4.4.N+1, foi decretada a falência da empresa F, LDA, com trânsito em julgado, tendo sido decidido que X, LDA apenas iria receber 10.000 € da totalidade da dívida.

D: 211 – Clientes conta-corrente	30.000 €	→	Em 1.7.N	} Exercício N
C: 711 – Venda de mercadorias	30.000 €			
D: 218 – Clientes cobrança duvidosa	30.000 €	→	No final do prazo de cobrança ou em 31.12.N	
C: 211 – Clientes conta-corrente	30.000 €			
D: 666 – Ajustamento dív. a receber	30.000 €	→	Em 31.12.N	
C: 281 – Ajustamento dív. a receber	30.000 €			
Ajustamento aceite na fiscalidade (30.000 €)				
<hr/>				
D: 211 – Clientes conta-corrente	10.000 €	→	Em 4.4.N+1	} Exercício N+1
C: 218 – Clientes cobrança duvidosa	10.000 €			
D: 692 – Dívidas incobráveis	20.000 €	→	Em 31.12.N+1	
C: 218 – Clientes cobrança duvidosa	20.000 €			
D: 281 – Ajustamento dív. a receber	30.000 €	→	Em 31.12.N+1	
C: 7722 – Reversão aj. dív. a receber	30.000 €			

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Ajustamento de existências

(artº 36, CIRC)

Até 2004: Provisões para depreciação de existências

<b>CUSTO DE AQUISIÇÃO</b> (ou Produção) (existências no final do exercício)	-	<b>PREÇO DE MERCADO</b> (respectivo) (na mesma data, se inferior)	> 0
---	---	---	-----

Preço de mercado

**Custo de reposição**

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

**Preço de venda**

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

### Ajustamento de existências que poderá ser aceite para efeitos fiscais

- ▶ **Matérias-primas e matérias subsidiárias de consumo**
  - ♦ pela diferença (quando positiva) entre o custo de aquisição das existências constantes no balanço no fim do exercício (de acordo com o critério valorimétrico adoptado) e o custo de reposição
- ▶ **Produtos fabricados**
  - ♦ será constituída pela diferença (positiva) entre o custo de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de venda
- ▶ **Mercadorias**
  - ♦ será constituída pela diferença (positiva) entre o custo de aquisição das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de venda
- ▶ **Produtos em via de fabrico**
  - ♦ não tendo estes ainda valor de mercado, não poderá ser constituído ajustamento, porquanto não se poderá constatar se existe deprecimento

### Contabilidade – Ajustamentos de Existências

Contas a movimentar:

- ▶ **Constituição ou reforço:** 667 a 39 (até 2004: 673 a 39)
- ▶ **Anulação ou redução:** 39 a 7723 (até 2004: 39 a 7962)

Preço de mercado (noções contabilísticas):

- ▶ **Custo de Reposição** – se bens adquiridos para a produção
- ▶ **Valor Realizável Líquido** – se bens adquiridos para venda

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Ajustamento de existências

A provisão para depreciação de existências justifica-se pelo facto de a empresa poder vir a suportar possíveis perdas de valor quanto aos bens que tenha em armazém (existências)

► **Divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade: apenas nas mercadorias**

Até 2006, as empresas que adoptem o sistema de inventário permanente poderiam majorar em 1,3 o valor da provisão para depreciação de existências (artº 51, EBF).

► **Benefício Fiscal revogado pela Lei 53-A/2006, de 29/12 (OE 2007)**

► **As empresas que cumprem os critérios estabelecidos no artº 262, do Código das Sociedades Comerciais, são obrigados pelo artigo 1º do DL 44/99, de 12 de Fevereiro, a adoptar o sistema de inventário permanente na contabilização de existências, pelo que não beneficiam do incentivo fiscal disposto no artº 51, EBF.**

► **A partir de 1 de Janeiro de 2002, a fiscalização (artº 262, CSC) será obrigatoriamente exercida por um ROC, quando em 2 anos consecutivos sejam ultrapassados 2 dos seguintes índices:**

♦ **Total de Balanço: 1.500.000 €**

♦ **Total de Proveitos: 3.000.000 €**

♦ **Nº Médio de Trabalhadores empregados durante o exercício: 50**

**Resumo dos principais movimentos contabilísticos, no sistema de inventário permanente e no sistema de inventário intermitente:**

Nº	Descrição	Contas	Inventário Permanente	Inventário Intermitente
1	Pelas compras a fornecedores (a crédito)	D/ 31 C/ 22	Sempre que há uma compra	Sempre que há uma compra
2	Transferência das compras	D/ 32/36 C/ 31	Pela entrada em armazém das existências adquiridas	Transferência conjunta das compras no final do período
3	Vendas a clientes (a crédito)	D/ 21 C/ 71	Sempre que há uma venda	Sempre que há uma venda
4	Registo do CMVMC	D/ 61 c/ 32/36	Pela saída de armazém dos bens	Final do período (inventário físico ao armazém)
5	Regularizações de quebras e ofertas a clientes	D/ 38 C/ 32/36	Sempre que há uma destas situações	Antes de efectuar (4) no final do período
6	Regularizações de quebras e ofertas de fornecedores	D/ 32/36 C/ 38	Sempre que há uma destas situações	Antes de efectuar (4) no final do período
7	Saída de existências devolvidas a fornecedores	D/ 317 C/ 32/36	Efectuar sempre que ocorram	Valor apurado em 317 a 312 antes da 32 (2)
8	Entrada de existências devolvidas de clientes	D/ 32/36 C/ 61	Efectuar sempre que ocorram	-

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Ajustamento de existências

A empresa X, SA pretende constituir em 31.12.N um ajustamento de existências relativamente à mercadoria A, da qual se tem a seguinte informação:

Movimento	Mês	Quantidade	Compra		Venda		Custos de distribuição	
			Preço Unit.	Total	Preço Unit.	Total	Preço Unit.	Total
Entradas	6	10.000	10	100.000				
Entradas	10	10.000	20	200.000				
Saídas	11	5.000			15	75.000	0,5	2.500

Em 31.12.N, o preço de mercado é:

- ▶ Para a Fiscalidade: o preço de venda = 15 €
- ▶ Para a Contabilidade: o valor realizável líquido = 14,5 € (15 – 0,5)

Admitindo que o Critério FIFO é o utilizado ter-se-ia na Contabilidade:

- ▶ Custo da mercadoria vendida:  $5.000 \times 10 = 50.000$  €
- ▶ Valor das existências em armazém:  $(5.000 \times 10 + 10.000 \times 20) = 250.000$  €
- ▶ Valor realizável líquido:  $15.000 \times 14,5 = 217.500$  €

Ajustamento de existências a constituir na Contabilidade:

- ▶ Ajustamento:  $250.000 - 217.500 = 32.500$  €

Ajustamento de existências aceite na Fiscalidade:

- ▶ Valor de mercado (preço de venda):  $15.000 \times 15 = 225.000$  €
- ▶ Ajustamento aceite:  $250.000 - 225.000 = 25.000$  €
- ▶ Acresce Q07:  $32.500 - 25.000 = 7.500$  €

### Alterações recentes ao POC

Directiva 2003/51/CE (Directiva da Modernização Contabilística)

- ▶ transposição para a ordem jurídica interna pelo DL 35/2005, de 17 de Fevereiro

Aproximação à NIC/IAS 37 do IASB

- ▶ Normas Internacionais de Contabilidade (NIC)
- ▶ International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS)
- ▶ Provisões, passivos contingentes e activos contingentes)

As provisões têm por objecto cobrir as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência.

As provisões não podem ter por objecto corrigir os valores dos elementos do activo

- ▶ apenas as provisões para riscos e encargos representam passivo
- ▶ as restantes são ajustamentos de valores do activo (contas 666 + 667)
- ▶ reversões de amortizações e ajustamentos (conta 77)

A Directiva 2003/51/CE tem implícita a substituição da contabilidade a custo histórico pela contabilidade a justo valor

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**12. Dupla Tributação**

**Dupla Tributação Jurídica**

- ▶ o mesmo imposto
- ▶ incide sobre a mesma pessoa
- ▶ relativamente ao mesmo rendimento
- ▶ e relativamente ao mesmo período

**Dupla Tributação Económica**

- ▶ o mesmo rendimento
- ▶ tributado mais do que uma vez
- ▶ em diferentes sujeitos passivos

**Diversas formas de eliminar, ou atenuar, a dupla tributação económica:**

- ▶ através da isenção concedida legalmente (parcial ou total)
- ▶ através de regimes especiais de tributação:
  - ◆ regime de transparência fiscal previsto no artº 6, CIRC
  - ◆ tributação pelo lucro consolidado - Grupos de Sociedades (artº 63 a 65, CIRC)
  - ◆ fusão de sociedades (artº 67 a 72, CIRC)
- ▶ dedução ao lucro tributável nos termos do artº 46, CIRC

**Mecanismos para evitar a dupla tributação económica de lucros distribuídos**

**Entidade beneficiária - Residentes**

**Artº 46, nº 1, CIRC**

- ▶ Dedução ao Lucro Tributável de 100% dos lucros distribuídos, se:
  - ◆ Participação ≥ 10% ou valor de aquisição > 20.000.000 €
  - ◆ E detenção ≥ 1 ano (ano anterior ao da colocação à disposição ou, se há menos tempo, mantida até completar 1 ano)

**Artº 46, nº 8, CIRC**

- ▶ Dedução ao Lucro Tributável de 50% dos lucros distribuídos
  - ◆ Participação < 10% e valor de aquisição ≤ 20.000.000 €
  - ◆ Ou Detenção < 1 ano

**Regras idênticas às sociedades nacionais**

- ◆ participada nos países africanos de língua oficial portuguesa - PALOP (artº 39-A, EBF)

**Isonomia dos lucros distribuídos por entidade residente**

- ◆ a participante noutro Estado membro da União Europeia, quando a entidade cumpre o artº 2. da Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho (artº 14, nº 3, CIRC e artº 89, CIRC)

**Retenção na fonte IRC**

- ◆ dividendos ou lucros = 20% (artº 71, nº 3, c), CIRC)

**Dispensa de Retenção na Fonte (artº 90, nº 1, c), CIRC)**

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

<b>IRC</b>	<b>Retenção na Fonte</b>	<b>Artº 88, nº 4, CIRC</b>
	<b>Artº 46, nº 1, CIRC</b>	<b>Artº 46, nº 8, CIRC</b>
<b>Lucros (Quotas)</b>	<b>Dispensa de Retenção (artº 90, nº 1, c), CIRC)</b>	<b>20%</b>
<b>Dividendos (Acções)</b>		

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 12. Dupla Tributação

#### Exemplo

Em 2007, a sociedade A, SA, recebeu 20.000 € de dividendos ilíquidos correspondentes a uma participação de 30%, detida há 3 anos, no capital social da sociedade B, SA

- ▶ Retenções efectuadas aos dividendos em 2007:
  - ◆ IRC = 0
- ▶ Valor a inscrever no Q 07 da Mod. 22 de 2007:
  - ◆ Abate 20.000 €
- ▶ Valor a inscrever no Q 07 da Mod. 22 de 2007, se a participação fosse de 5%:
  - ◆ Abate 10.000 €
  - ◆ Retenções efectuadas aos dividendos em 2007:  $20.000 \times 20\% = 2.000 \text{ €}$

### Método da Equivalência Patrimonial

Directriz Contabilística nº 9, de 1992

- ▶ com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1993

#### Características do Método da Equivalência Patrimonial

- ▶ influência significativa sobre a gestão e política financeira de uma empresa
- ▶ carácter de permanência
- ▶ participação de 20% ou mais dos direitos de voto
- ▶ inicialmente, registo ao custo de aquisição

#### Fiscalidade (Princípio da Neutralidade Fiscal)

- ▶ Não concorrem para o lucro tributável, os ganhos/perdas ou as variações patrimoniais resultantes da utilização do Método de Equivalência Patrimonial (artº 18, nº 7, CIRC)

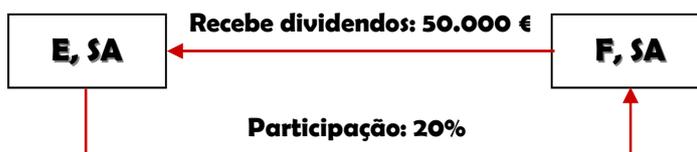
Método da Aquisição (ou do Custo Histórico)	Método da Equivalência Patrimonial
Conta 411 reflecte o preço de aquisição ▶ D/ 411 a C/ 12	Conta 411 reflecte a percentagem da situação líquida actual da empresa participada ▶ D/ 411 a C/ 12
Não se efectua qualquer lançamento relativo à percentagem nos lucros da empresa participada, no final do exercício	Assume como proveito a percentagem nos lucros da empresa participada. no final do exercício ▶ D/ 411 a C/ 782
Assume como proveito a distribuição dos lucros ▶ D/ 12 a C/ 782	Na distribuição dos lucros, a Conta 411 reflecte a diminuição da situação líquida da empresa participada, correspondente à percentagem detida ▶ C/ 12 a C/ 411
<b>Método seguida na FISCALIDADE</b>	<b>Método importante para a GESTÃO</b>

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**Método da Equivalência Patrimonial**

**Exemplo**

E, SA, adquiriu em 1 de Março de 2006, 20% da Sociedade F, SA, por 1.000.000 €. Em 31 de Março de 2007, F, SA, distribuiu de dividendos 250.000 € pelos accionistas.



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

Situação Líquida	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007
Capital social	3.000.000	3.000.000	3.000.000
Acções próprias	-300.000	-300.000	-300.000
Reservas	500.000	1.500.000	1.550.000
Resultados líquidos	500.000	300.000	500.000
<b>Total Capital Próprio</b>	<b>3.700.000</b>	<b>4.500.000</b>	<b>4.750.000</b>

**Participação na Sociedade F, SA**

Conta 411 - Investimentos Financeiros - Partes de Capital

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

**Ano 2006**

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

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

▶ 3.700.000 (cap. próprio) × 20% = 740.000 €

▶ "goodwill": 1.000.000 - 740.000 = 260.000 €

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

▶ D/ 41121 - partes de capital: 740.000 €

▶ D/ 41122 - "goodwill": 260.000 €

Discriminação facultativa

▶ C/ 265 - Outros dev./credores: 1.000.000 €

"Goodwill":

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

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

Liberação das acções da A, SA:

▶ D/ 265 - Outros dev./credores: 1.000.000 €

▶ C/ 12 - Dep. à Ordem: 1.000.000 €

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

▶ 20% × 300.000 = 60.000 € (relativos à nossa participação)

O lançamento contabilístico:

▶ D/ 41121 - Partes de Capital: 60.000 €

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

A Conta 41121 tem neste momento um Saldo de 800.000 €

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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Método da Equivalência Patrimonial

#### Exemplo (continuação)

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

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

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

- ▶ D/ 41121 - Partes de Capital: 100.000 €
- ▶ C/ 553 - Outras variações C. Próprio: 100.000 €

Não há informação no caso sobre as causas desta variação.

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

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

Amortização do Investimento Financeiros correspondente ao “goodwill”:

- ▶  $(260.000 \div 5 = 52.000 \text{ €})$  Ver pontos 4.7 e 4.8 do Capítulo 5 do POC
- ▶ D/ 688 - Outros custos e perdas financeiras: 52.000 €
- ▶ C/ 41122 - “Goodwill”: 52.000 €

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

Isto repete-se durante 5 anos.

#### Ano 2007

Recebimento de Dividendos relativos a 2006:

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

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

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

Assim, o lançamento contabilístico toma a seguinte forma:

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

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

Devido à utilização do Método de Equivalência Patrimonial:

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

Pelo lucro não atribuído (60.000—50.000)

- ▶ D/ 59 - Resultados transitados 10.000 €
- ▶ C/ 552 - Variações Cap. Próprio 10.000 €

DC 9

Eliminação da Dupla Tributação Económica:

- ▶ Dedução ao Lucro Tributável de (50.000 €)
- ▶ Abate Q07: 50.000 € (artº 46, nº 1, CIRC)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Transparência Fiscal

Artº 6 e 12, CIRC

#### Objectivos

- ▶ Neutralidade fiscal
- ▶ Combate à evasão fiscal
- ▶ Eliminação da dupla tributação

#### Obrigatoriedade

- ▶ Sociedades e agrupamentos residentes, referidas no artº 6, CIRC



- ▶ Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE) foi criada pela Lei 4/73, de 4 de Junho, e encontra-se regulamentada pelo DL 430/73, de 25 de Agosto
- ▶ O regulamento (CEE) 2137/85 do Conselho, de 25 de Julho de 1985, instituiu o Agrupamento Europeu de Interesse Económico (AEIE)

### Exemplo

A Sociedade de Profissional tem como sócios 2 Advogados.

No ano N a Sociedade distribuiu lucros pelos sócios no montante de 5.000 € / cada.

O Lucro Tributável em IRC foi de 20.000 € e a Matéria Colectável de 15.000 €.

Qual o rendimento imputável a cada sócio para efeitos de IRS ?

- ▶ Rendimento da Cat. B do IRS de cada sócio:  $15.000 \div 2 = 7.500 \text{ €}$

E se o Lucro Tributável tivesse sido de -10.000 € (Prejuízo Fiscal) ?

Neste caso a Matéria Colectável seria igual a 0 € ( $\geq 0$ ).

- ▶ Rendimento da Cat. B do IRS de cada sócio: 0 €

O Prejuízo Fiscal seria reportado a anos seguintes no âmbito da Sociedade.

No caso dos ACE e AEIE, seriam imputados aos sócios os Prejuízos Fiscais.

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**Dupla Tributação Internacional**

**Dupla Tributação Internacional**

- ▶ A incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente a um mesmo contribuinte, facto gerador e períodos de tempo idênticos

**Dupla Tributação Internacional**

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

**Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional**



Incluídos na Matéria Colectável os rendimentos obtidos no Estrangeiro (artº 62, nº 1, CIRC)



**O Imposto sobre o rendimento pago no Estrangeiro**

**Fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos custos suportados para a sua obtenção**

**A menor das seguintes importâncias**

Artº 85, CIRC

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

**Regras gerais das Convenções sobre a Dupla Tributação Internacional**

- ▶ Competência tributária

**Cumulativa do Estado da fonte e do Estado da residência**

**Exclusiva do Estado da residência**

- Bens imobiliários
- Dividendos
- Juros
- Royalties
- Mais-valias imobiliárias

- Lucros das empresas
- Mais-valias mobiliárias
- Profissões dependentes e independentes
- Pensões privadas

**Rendimentos Auferidos por Não Residentes**

- ▶ Taxas liberatórias (artº 71, CIR5)
- ▶ Taxas especiais (artº 72, CIR5)

**Obrigatoriedade de retenção na fonte**

- ▶ artº 88, CIRC
- ▶ Taxas do artº 80, CIRC

**IRC - Directiva 90/435/CEE**

- ▶ artº 89, CIRC

**IRC - Directiva 2003/49/CE**

- ▶ artº 89-A, CIRC
- Cláusula geral anti-abuso
- ▶ artº 38, LGT

Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa (artº 39º-A, EBF)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Dupla Tributação Internacional

#### Exemplo

A, SA apresentou lucros no final do exercício N:

- ▶ Lucro Tributável obtido em Portugal: 8.000 €
- ▶ Lucro Tributável obtido no Estrangeiro: 3.000 € (líquido de imposto)
  - ♦ Tributação no Estrangeiro à Taxa de 40%
- ▶ Imposto sobre o Rendimento pago no Estrangeiro
  - ♦ Lucro Líquido:  $3.000 \div (100\% - 40\%) = 5.000 \text{ €}$
  - ♦ Imposto pago no Estrangeiro:  $5.000 \times 40\% = 2.000 \text{ €}$
- ▶ Imposto sobre o Rendimento correspondente em Portugal:  $5.000 \times 25\% = 1.250 \text{ €}$
- ▶ Tratamento em Portugal:
  - ♦ Proveito contabilístico: 3.000 € - Acresce Q07: 2.000 € (artº 62, nº 1, CIRC)
  - ♦ Lucro Tributável: 5.000 € (relativamente aos rendimentos obtidos no Estrangeiro)
  - ♦ Dedução à colecta - abate Q10: 1.250 € (até à concorrência da colecta) (artº 85, CIRC)

Resultados (inclui proveito do estrangeiro, 3.000 €)	11.000
Acresce Q 07 (artº 62, nº 1, b), CIRC)	+2.000
<b>Lucro Tributável</b>	<b>13.000</b>
Colecta (× 25%)	3.250
Dedução à colecta (artº 85, CIRC)	-1.250
<b>IRC Liquidado</b>	<b>2.000</b>

Se não houvesse este mecanismo:

- ▶ IRC liquidado:
  - ♦  $11.000 \times 25\% = 2.750$
- ▶ Poupança:
  - ♦  $2.750 - 2.000 = 750 \text{ €}$

#### Exemplo

A, SA apresentou lucros no final do exercício N:

- ▶ Lucro Tributável obtido em Portugal: 8.000 €
- ▶ Lucro Tributável obtido no Estrangeiro: 3.000 € (líquido de imposto)
  - ♦ Tributação no Estrangeiro à Taxa de 20%
- ▶ Imposto sobre o Rendimento pago no Estrangeiro
  - ♦ Lucro Líquido:  $3.000 \div (100\% - 20\%) = 3.750 \text{ €}$
  - ♦ Imposto pago no Estrangeiro:  $3.750 \times 20\% = 750 \text{ €}$
- ▶ Imposto sobre o Rendimento correspondente em Portugal:  $3.750 \times 25\% = 937,5 \text{ €}$
- ▶ Tratamento em Portugal:
  - ♦ Proveito contabilístico: 3.000 € - Acresce Q07: 750 € (artº 62, nº 1, CIRC)
  - ♦ Lucro Tributável: 3.750 € (relativamente aos rendimentos obtidos no Estrangeiro)
  - ♦ Dedução à colecta - abate Q10: 750 € (até à concorrência da colecta) (artº 85, CIRC)

Resultados (inclui proveito do estrangeiro, 3.000 €)	11.000
Acresce Q 07 (artº 62, nº 1, b), CIRC)	+750
<b>Lucro Tributável</b>	<b>11.750</b>
Colecta (× 25%)	2.937,5
Dedução à colecta (artº 85, CIRC)	-750
<b>IRC Liquidado</b>	<b>2.187,5</b>

Se não houvesse este mecanismo:

- ▶ IRC liquidado:
  - ♦  $11.000 \times 25\% = 2.750$
- ▶ Poupança:
  - ♦  $2.750 - 2.187,5 = 562,5 \text{ €}$

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 13. Reporte de Prejuízos

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

**A actividade pode gerar:**

- ▶ lucros
- ▶ prejuízos

**Solidariedade entre os vários exercícios**

- ▶ Reporte de prejuízos “para a frente”

**Artº 47, nº 1, CIRC:**

- ▶ Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos 6 exercícios posteriores
- ▶ Dedução não permitida nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, possibilitando a dedução, dentro os 6 exercícios seguintes, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos

**Não aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos (artº 47, nº 8, CIRC)**

- ▶ foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida
- ▶ ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto

### Exemplo

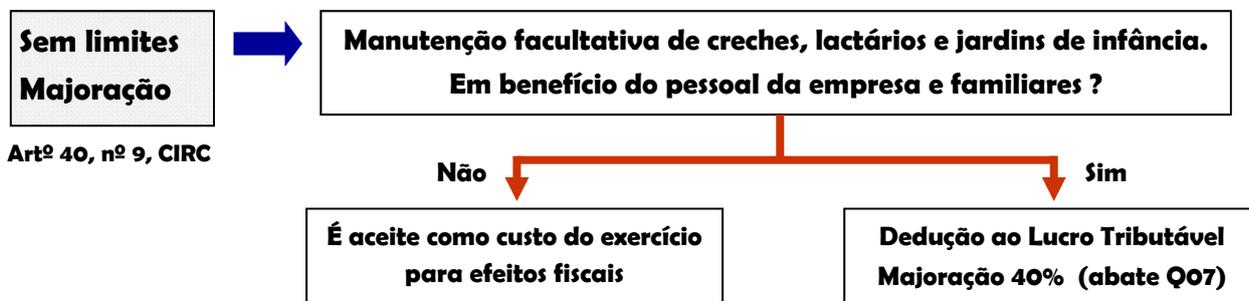
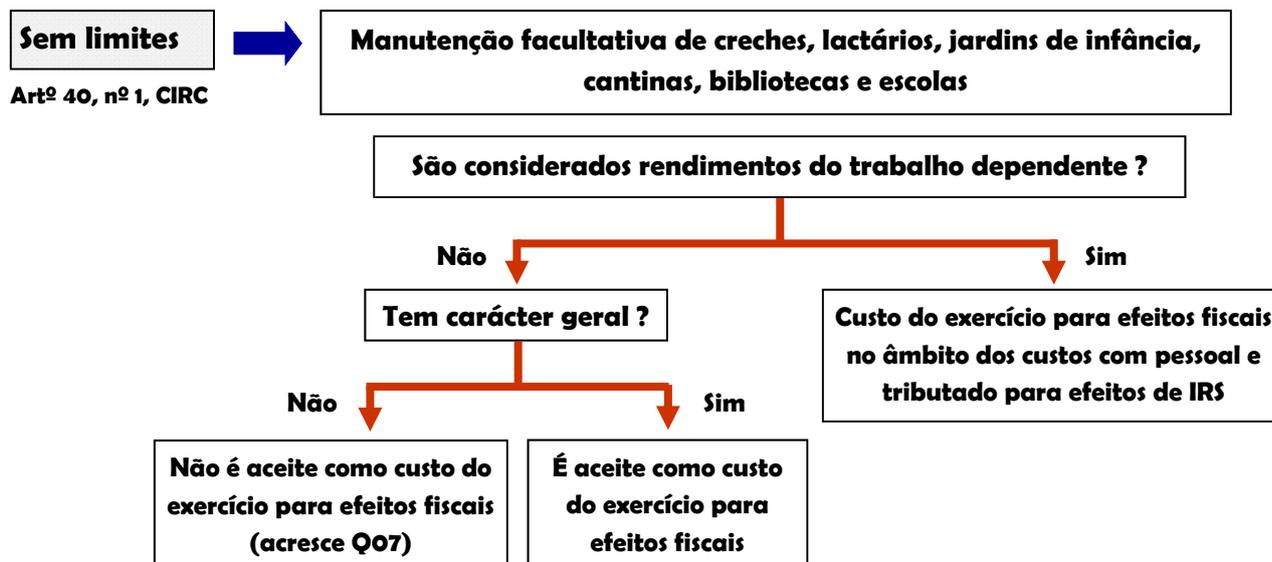
**Supondo que a sociedade B, SA obteve os seguintes resultados fiscais no período N a N+7:**

Exercício	Natureza	Resultado Fiscal	Reporte PF	PF a reportar	Matéria Colectável
N	LT (Declarado)	25.000	0	0	25.000
N+1	PF	-5.000	0	-5.000	0
N+2	PF	-10.000	0	-15.000	0
N+3	LT (Declarado)	12.500	-12.500	-2.500	0
N+4	LT (Mét. Indirectos)	30.000	0	-2.500	30.000
N+5	PF	-4.000	0	-6.500	0
N+6	LT (Declarado)	10.000	-6.500	0	3.500
N+7	LT (Declarado)	8.000	0	0	8.000

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**14. Benefícios e Incentivos Fiscais**

**Realizações de Utilidade Social (artº 40, CIRC)**



**Exemplo**

Uma empresa, apresentava custos com a sua biblioteca no final do exercício, 5.000 €. Nos termos do artº 40, nº 1, CIRC, considerando que qualquer trabalhador tem acesso à referida biblioteca.

▶ são considerados custos fiscais os encargos com a manutenção da biblioteca

A empresa tem igualmente custos de 10.000 € com a creche, podendo ser utilizada por qualquer trabalhador com filhos e gratuitamente.

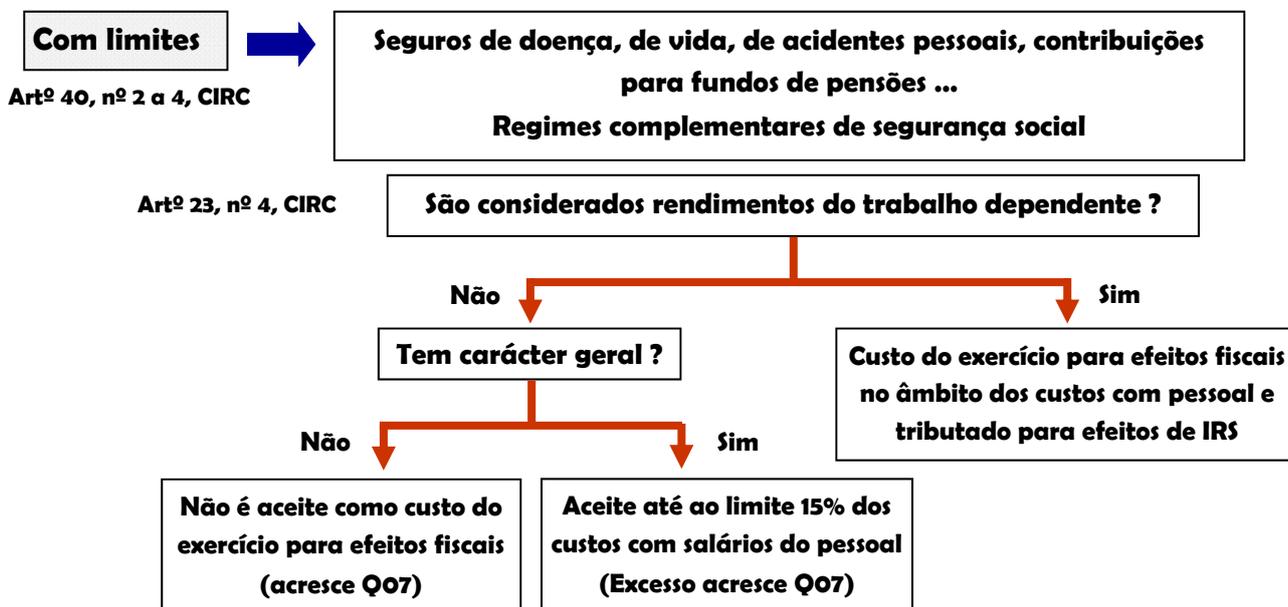
▶ São considerados custos fiscais esses encargos

▶ Sendo majorados de 40% (10.000 × 40% = 4.000 €)

♦ abate ao Q07: 4.000 €

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**Realizações de Utilidade Social (artº 40, CIRC)**



**Exemplo**

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

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

Nos termos do artº 40, nº 2, CIRC

► só são considerados custos fiscais os encargos com contribuições para o fundo de pensões:

- ♦ até 3.750 € (25.000 × 15%)
- ♦ pelo que o excesso de 1.250 € (5.000 – 3.750)
- ♦ deverá ser acrescido ao Lucro Tributável no Q07, da Modelo 22

► **Acresce Q07: 1.250 €**

E se estes fundos de pensões fossem apenas em benefício do sócio-gerente ?

- **Não seria custo fiscal**
- **Acresce ao Q07: 5.000 €**

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Benefícios relativos ao mecenato (artº 56-C a 56-H, EBF)

Até 2006 - DL 74/1999, de 16 de Março (Estatuto do Mecenato)

#### Noção de donativo

- ▶ entregas em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas
- ▶ cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional

#### Donativos ao Estado e outras entidades

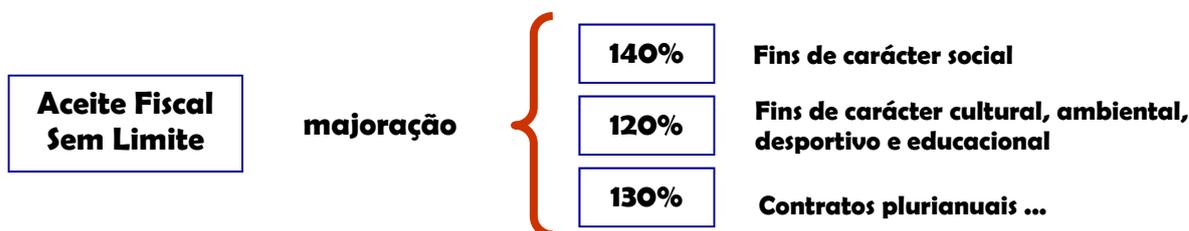
##### Custos do exercício, na totalidade

Os donativos concedidos às seguintes entidades:

- ▶ Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados
- ▶ Associações de municípios e de freguesias
- ▶ Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial
- ▶ Fundações de iniciativa privada que prossigam fins de natureza social ou cultural

##### Custos majorados

- ▶ **140%** - quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social
- ▶ **120%** - se destinados a fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional
- ▶ **130%** - quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos



#### Exemplo

A empresa X, LDA fez um donativo para fins educacionais a uma Escola pública no montante de 1.000 €, tendo efectuado o seguinte registo contabilístico:

- ▶ D/ 691 1.000
- ▶ C/ 12 1.000

O custo é aceite, sendo majorado em 120%

- ▶ Abate Q07: 200 €

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Benefícios relativos ao mecenato (artº 56-C a 56-H, EBF)

#### Donativos para fins sociais (entidades privadas)

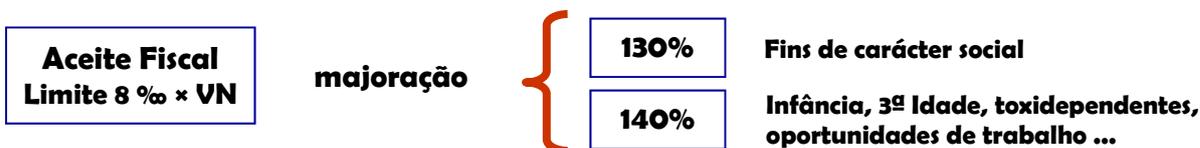
##### Custos do exercício, até ao limite de 8 % do volume de vendas ou dos serviços prestados

Os donativos atribuídos às seguintes entidades:

- ▶ Instituições particulares de solidariedade social e pessoas colectivas equiparadas
- ▶ Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa (fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social)
- ▶ Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL) (destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social do âmbito daquelas entidades)
- ▶ Organizações não governamentais cujo objecto estatutário se destine à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis
- ▶ Organizações não governamentais para o desenvolvimento
- ▶ Entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade internacional

##### Custos majorados

- ▶ **130%** - do respectivo total
- ▶ **140%** - no caso de se destinarem a custear as seguintes medidas:
  - ♦ apoio à infância ou à terceira idade
  - ♦ apoio e tratamento de toxicodependentes ou doentes com sida, com cancro ou diabéticos
  - ♦ promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social



#### Exemplo

Donativo para fins sociais (3 hipóteses)

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

	Descrição	Caso 1	Caso 2	Caso 3
1	Valor do donativo	1.000	1.200	1.400
2	Limite (8 % × 150.000)	1.200	1.200	1.200
3 = 2 - 1 (se > 0)	Excesso (acresce Q07)	0	0	200
4 = 1 × 30%	Majoração do donativo (abate Q07)	300	360	420
5 = 1 - 3 + 4	Custo fiscal efectivo	1.300	1.560	1.620

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Benefícios relativos ao mecenato (artº 56-C a 56-H, EBF)

#### Donativos para fins sociais (entidades privadas)

##### Custos do exercício, até ao limite de 8 % do volume de vendas ou dos serviços prestados

###### Custos majorados

- ▶ **150%** - no caso de se destinarem a custear as seguintes medidas:
  - ♦ apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco
  - ♦ apoio a meios de informação, de aconselhamento, de encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil
  - ♦ apoio, acolhimento e ajuda humana e social a mães solteiras
  - ♦ apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono
  - ♦ ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação sócio-económica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança
  - ♦ apoio à criação de infraestruturas e serviços para facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais

#### Donativos culturais, ambientais, desportivos e educacionais (entidades privadas)

##### Custos do exercício, até ao limite de 6 % do volume de vendas ou dos serviços prestados

###### Os donativos atribuídos às seguintes entidades:

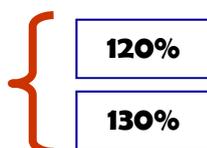
- ▶ Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de investigação ... outras entidades sem fins lucrativos que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas
- ▶ Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais
- ▶ Organizações não governamentais de ambiente (ONGA)
- ▶ Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal
- ▶ Associações promotoras do desporto e associações dotadas do estatuto de utilidade pública
- ▶ Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do INATEL
- ▶ Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas e jardins-de-infância
- ▶ Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais

###### Custos majorados

- ▶ **120%** - do respectivo total
- ▶ **130%** - quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos

**Aceite Fiscal**  
Limite 6 % × VN

majoração



**120%** Fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional

**130%** Contratos plurianuais ...

Certas entidades privadas beneficiárias têm de obter o reconhecimento por despacho do Ministro das Finanças e da tutela  
Ou serem reconhecidas como de utilidade pública

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Benefícios relativos ao mecenato (artº 56-C a 56-H, EBF)

#### Donativos a organismos associativos

##### Custos do exercício, até ao limite de 1 % do volume de vendas ou dos serviços prestados

- ▶ as importâncias atribuídas pelos associados aos respectivos organismos associativos a que pertencam, com vista à satisfação dos seus fins estatutários
- ▶ não há majoração

#### Mecenato para a sociedade de informação

##### Custos do exercício, até ao limite de 8 % do volume de vendas ou dos serviços prestados

Em conjunto com os dois anteriores

- ▶ **130%** - donativos de equipamento informático, programas de computadores, formação e consultadoria na área da informática
- ▶ **140%** - contratos plurianuais

#### Donativos em espécie

- ▶ o valor a considerar para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável
- ▶ é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que forem doados
- ▶ deduzido, quando for caso disso, das reintegrações ou provisões efectivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável

#### Obrigações acessórias das entidades beneficiárias

##### As entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas a:

- ▶ emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas ...
- ▶ possuir registo actualizado das entidades mecenas ...
- ▶ entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos donativos recebidos no ano anterior

Donativos em dinheiro de valor > 200 € devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas (transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo)

### Quotizações a favor de associações empresariais (artº 41, CIRC)

Majoração de 150%

Limite: 2% do Volume de Vendas ou dos Serviços Prestados no exercício

#### Exemplo

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

	Descrição	Caso 1	Caso 2	Caso 3
1	Valor do quotização	200	300	500
2	Limite (2 % × 150.000)	300	300	300
3 = 2—1 (se > 0)	Excesso (acresce Q07)	0	0	200
4 = (1 ou 2) × 50%	Majoração da quotização (abate Q07)	100	150	150
5 = 1—3 + 4	Custo fiscal efectivo	300	450	450

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****Incentivos Fiscais à criação de emprego para jovens (artº 17, EBF)**

Os encargos com a criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado

- ▶ considerados em **150%** do respectivo montante contabilizado como custo do exercício

Considera-se:

- ▶ jovens os trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação
- ▶ desempregados de longa duração os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do DL 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses,
- ▶ encargos os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;
- ▶ criação líquida de postos de trabalho a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições

Montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho

- ▶ correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida
- ▶ a majoração aplica-se durante um período de 5 anos a contar do início da vigência do contrato
  - ♦ 2006: o valor máximo do benefício  $385,90 \times 14 = 5.402,60 \text{ €}$
  - ♦ 2007:  $403 \times 14 = 5.642 \text{ €}$

Não considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da entidade patronal  
Apenas uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal

Os encargos a considerar incluem todas as importâncias que a entidade patronal suporte com os empregados abrangidos e cujas despesas se enquadrem no disposto no artº 2, CIR5, tenham a natureza de remuneração e, conseqüentemente, constituam um custo para a empresa nos termos do artº 23, CIRC, e bem assim, os respectivos encargos sociais que a entidade patronal esteja legalmente autorizada a suportar

**Exemplo**

O Quadro de Pessoal da sociedade X, LDA apresenta em 2006, dois funcionários que reúnem as condições referidas no artº 17, EBF:

- ▶ Empregado A – admitido em 2002
- ▶ Empregado B – admitido em 2005
- ▶ ambos com 800 € de encargos mensais para a empresa

Cálculo do benefício:

- ▶ Empregado A:  $800 \times 14 \times 50\% = 5.600 \text{ €}$  (OE 2003, alterou limite mensal para anual)
- ▶ Empregado B:  $800 \times 14 \times 50\% = 5.600 \text{ €}$ , com o limite de 5.402,60 €
- ▶ total do benefício:  $5.600 + 5.402,60 = 11.002,60 \text{ €}$  (abate Q07)

O prazo de 5 anos a que se refere o artº 17, EBF, pode reflectir-se em 6 exercícios económicos, sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício económico

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### **SIFIDE - Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento**

(Lei 40/2005, de 3 de Agosto)

#### **Dedução à colecta do IRC**

Período de vigência do benefício: **5 anos** (início em 2006)

Podem beneficiar os sujeitos passivos de IRC:

- ▶ residentes em território português que exerçam, a título principal ou não, uma actividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços
- ▶ não residentes com estabelecimento estável em Portugal

#### **Dedução à Colecta, e até à sua concorrência, do valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento**

- ▶ na parte que não tenha sido objecto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido, numa dupla percentagem:
  - ♦ taxa de base - **20%** das despesas realizadas naquele período
  - ♦ taxa incremental - **50%** do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de 750.000 €, o qual poderá ser revisto por decreto-lei

#### **Despesas elegíveis**

despesas relacionadas com actividades de investigação e desenvolvimento:

- ▶ Despesas de investigação
  - ♦ as realizadas com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos
- ▶ Despesas de desenvolvimento
  - ♦ as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico

#### **Obrigações acessórias:**

A dedução deve ser justificada por declaração comprovativa

- ▶ a requerer pelas entidades interessadas, ou de prova da apresentação do pedido de emissão dessa declaração
- ▶ de que as actividades exercidas ou a exercer correspondem efectivamente a acções de investigação ou desenvolvimento, dos respectivos montantes envolvidos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e de outros elementos considerados pertinentes
- ▶ emitida por entidade nomeada por despacho do Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior
- ▶ a integrar no processo de documentação fiscal do sujeito passivo referido no artº 121, CIRC

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### SIFIDE - Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento

(Lei 40/2005, de 3 de Agosto)

#### Obrigações contabilísticas:

- ▶ a contabilidade dos sujeitos passivos de IRC beneficiários
- ▶ dará expressão ao imposto que deixe de ser pago em resultado da dedução
- ▶ mediante menção do valor correspondente no anexo ao balanço e à demonstração de resultados relativa ao exercício em que se efectua a dedução

#### Exemplo

A empresa "X, SA", registou durante os exercícios de 2004 a 2007 as seguintes despesas classificadas de investigação e desenvolvimento ao abrigo da Lei 40/2005, apresentando a seguintes colectas:

Descrição	2004	2005	2006	2007
423 Equipamento Básico	1.000	1.200	1.600	1.950
425 Ferramentas e utensílios	250	350	450	600
Aumento do imobilizado no exercício	150	300	500	500
642 Remunerações do pessoal	2.100	2.700	3.000	3.500
62236 Trabalhos especializados	4.750	6.000	7.500	8.000
Subtotal	6.850	8.700	10.500	11.500
<b>Total</b>	<b>7.000</b>	<b>9.000</b>	<b>11.000</b>	<b>12.000</b>
Colecta de IRC	1.000	2.000	3.000	5.000

Calcule os benefícios fiscais nos anos 2006 e 2007

Descrição		2006	2007
Despesas com I & D	1	11.000	12.000
50% × [ I&D <sub>n</sub> - Média(I&D <sub>n-1</sub> ; I&D <sub>n-2</sub> ) ]	2	(1) 1.500	1.000
20% × I & D <sub>n</sub>	3	(2) 2.200	2.400
Dedução do ano	4=2+3	3.700	3.400
Reporte de anos anteriores	5		700
Total dedução	6=4+5	3.700	4.100
Colecta	7	3.000	5.000
Colecta de IRC - Dedução	8=7-6	-700	900
Valor acumulado a reportar	5	-700	0
Valor benefício fiscal (Q.10 Mod. 22)	6 ou 7	3.000	4.100

(1)  $50\% \times (11.000 - \frac{7.000 + 9.000}{2})$       (2)  $20\% \times 11.000$

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### **Benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual** (artº 39, EBF)

#### **Projectos de investimento em unidades produtivas**

- ▶ realizados até 31 de Dezembro de 2010
- ▶ de montante  $\geq 4.987.978,97$  €
- ▶ relevantes para o desenvolvimento dos sectores estratégicos para a economia nacional e para a redução das assimetrias regionais
- ▶ induzam à criação de postos de trabalho e contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional
- ▶ incentivos fiscais, em regime contratual, com período de vigência até 10 anos (termos, condições e procedimentos do DL 409/99, de 15 de Outubro)

**Podem ser concedidos, cumulativamente, os incentivos fiscais seguintes:**

- ▶ crédito de imposto, pela aplicação de percentagem (entre 5% e 20%), a deduzir ao apurado no artº 83, nº 1, a), CIRC, respeitante à actividade no âmbito do projecto
- ▶ isenção ou redução do IMI, IMT e Imposto de Selo, em actos ou contratos relacionados

**Não cumuláveis com outros benefícios da mesma natureza**

#### **Projectos de investimento directo por empresas portuguesas no estrangeiro**

- ▶ de montante  $\geq 249.398,95$  €
- ▶ de aplicações relevantes, que contribuam para os resultados da empresa e demonstrem interesse estratégico para a internacionalização da economia portuguesa
- ▶ podem beneficiar de incentivos fiscais, em regime contratual, com período de vigência até 5 anos (mesmos termos, condições e procedimentos)

#### **Benefícios fiscais:**

- ▶ crédito fiscal compreendido entre 10% e 20% das aplicações relevantes a deduzir ao apurado pelo artº 83, nº 1, a), CIRC, não podendo ultrapassar em cada exercício 25% daquele montante com o limite de 997.595,79 € em cada exercício
- ▶ eliminação da dupla tributação económica (termos e condições estabelecidos no artº 46, CIRC), durante o período contratual, quando o investimento seja efectuado sob a forma de constituição ou de aquisição de sociedades estrangeiras

**Excluem-se os investimentos efectuados em zonas francas ou nos países, territórios e regiões, sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável (lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças)**

**Se projectos de investimento se realizarem num Estado-membro da União Europeia**

- ▶ aplica-se exclusivamente a pequenas e médias empresas, definidas nos termos comunitários

**Investimentos realizados em território português**

- ▶ devem prever normas que salvaguardem as contrapartidas dos incentivos fiscais em caso de cessação de actividade (transferência da sede para fora do território português)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Benefícios relativos à interioridade (Ano 2006)

- ▶ **Combate à desertificação e recuperação do desenvolvimento nas áreas do interior** (Lei 171/1999, de 18 de Setembro)
- ▶ **Identificação das condições de acesso ao benefício** (DL 310/2001, de 10 de Dezembro)
- ▶ **Identifica as áreas territoriais beneficiadas** (Portaria 1467-A/2001, de 31 de Dezembro)
- ▶ **Respeito pela decisão da Comissão Europeia** (Portaria 170/2002, de 28 de Fevereiro)
- ▶ **Mantém o incentivo até finais de 2006** (Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro - OE2005)

### Lei 171/1999, de 18 de Setembro

Medidas de combate à desertificação humana e incentivadoras da recuperação acelerada das zonas do interior

- ▶ criação de infra-estruturas
- ▶ investimento em actividades produtivas
- ▶ estímulo à criação de emprego estável
- ▶ incentivos à instalação de empresas e à fixação de jovens

Áreas beneficiárias, delimitadas de acordo com critérios:

- ▶ baixa densidade populacional
- ▶ índice de compensação ou carência fiscal
- ▶ desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais

### Condições de acesso

Empresas sujeitas a IRC que:

- ▶ exerçam a actividade no interior do País (sede ou direcção no interior e concentração de 75% da massa salarial nessas zonas)
- ▶ métodos directos de avaliação do lucro tributável
- ▶ situação tributária regularizada
- ▶ sem salários em atraso
- ▶ declarações assinadas por TOC
- ▶ não resultantes de cisão após a Lei

#### Taxas (Interioridade):

Regime Geral:

- ▶ 25% (2001 a 2004)
- ▶ 20% (2005 a 2007)

Regime Simplificado:

- ▶ 15% (2001 a 2006)



#### Regime Geral (Taxas IRC):

- ▶ 2001: 32%
  - ▶ 2002 e 2003: 30%
  - ▶ 2004 a 2007: 25%
- Regime Simplificado:
- ▶ 2001 a 2007: 20%

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****Benefícios relativos à interioridade (Ano 2006)****Outros benefícios:**

- ▶ **Amortizações: + 30% (Despesas de investimento  $\leq$  498.797,90 €)**
  - ◆ **exclusão: aquisição de terrenos e veículos ligeiros de passageiros**
- ▶ **Encargos Sociais: + 50% (Criação líquida postos trabalho, sem termo)**
- ▶ **isenção, durante os primeiros 3 anos de contrato, do pagamento das contribuições para a segurança social (PME)**
- ▶ **contribuições devidas nos 4º e 5º anos reduzidas, respectivamente, em 2/3 e em 1/3**
- ▶ **isenção aos primeiros 5 anos para as empresas criadas por jovens empresários**

**Decreto-Lei 310/2001, de 10 de Dezembro**

O incumprimento de qualquer uma das obrigações ou a prestação de informações falsas implica a perda dos incentivos usufruídos

- ▶ **as entidades beneficiárias obrigadas, no prazo de 30 dias a contar da notificação, ao pagamento das importâncias correspondentes às receitas não arrecadadas**
- ▶ **acrescidas de juros compensatórios calculados à taxa legal em vigor acrescida de 3 %**

**Incentivo relacionado com as amortizações**

- ▶ **se ceder, locar, alienar, afectar a outra actividade ou deslocalizar o investimento**
- ▶ **a entidade deve, na declaração de IRC relativa ao exercício em que este ocorra**
- ▶ **adicionar o IRC que deixou de ser liquidado, acrescido dos juros compensatórios**

**Portaria 1467-A/2001, de 31 de Dezembro****Identifica as áreas territoriais beneficiadas**

- ▶ **Áreas territoriais beneficiárias definidas numa perspectiva integrada de desenvolvimento regional equilibrado e polarizado**
- ▶ **Dão-Lafões**

**Portaria 170/2002, de 28 de Fevereiro**

Podem beneficiar dos incentivos

Todas as actividades económicas

Excepto

- ▶ **Agricultura e pescas**
- ▶ **Indústria carbonífera**
- ▶ **Transportes**

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Benefícios relativos à interioridade (Ano 2006)

#### Criação líquida de postos de trabalho

- ▶ o acréscimo no número total de postos de trabalho sem termo
- ▶ em resultado dos postos de trabalho criados
- ▶ tendo por referência o número máximo de postos de trabalho sem termo existentes na empresa durante os dois últimos anos que precedem a contratação

#### Posto de trabalho ligado à realização de um investimento

- ▶ o posto de trabalho respeitante à actividade inerente a um investimento
- ▶ quando criado durante os 3 primeiros anos seguintes à realização integral do mesmo

#### Pequena e Média Empresa (PME) - cumulativamente:

- ▶ menos de 250 trabalhadores
- ▶ volume de negócios anual  $\leq 40.000.000$  €
- ▶ balanço total anual  $\leq 27.000.000$  €
- ▶ cumpra critério de independência (Recomendação Comunitária 96/280/CE, de 3 de Abril)

#### Limite 1

##### Incentivos ao investimento

- ▶ artº 8, Lei 171/1999 (amortizações majoradas)
- ▶ artº 11, nº 1, b), Lei 171/1999 (prédios afectos à actividade)
- ▶ artº 9 e 10, Lei 171/1999 (criação postos trabalho ligados investimento)

##### Não podem, individual ou cumulativamente

- ▶ ultrapassar as taxas máximas de auxílios estabelecidas pela Comissão Europeia para as diferentes regiões portuguesas
- ▶ constantes do mapa (equivalente subvenção líquido)

NUTS II	NUTS III	Grandes Empresas			PME		
		2001	2002	2003	2001	2002	2003
Centro	Dão—Lafões		46,5%			57,4%	

#### Limite 2

##### Redução da taxa de IRC para 20% (2005 e 2006) - artº 7, Lei 171/1999

- ▶ estes incentivos são acumuláveis com outros auxílios
- ▶ não podem ultrapassar 100.000 € por entidade beneficiária
- ▶ durante um período de 3 anos contado da data de atribuição do primeiro incentivo
- ▶ independentemente da forma dos incentivos ou do objectivo prosseguido

##### No caso de acumulação entre incentivos ao investimento e incentivos à criação de postos de trabalho ligados ao investimento

- ▶ a taxa de auxílio acumulada dada pela menor das % que resultar do quociente entre:
  - ♦ o montante total dos incentivos atribuídos
  - ♦ e o custo do investimento ou custos salariais calculados pela Portaria 170/2002

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****Benefícios relativos à interioridade** (artº 39-B, EBF)

Aplicável a 2007: artº 39-B, CIRC aditado pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro

**Empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior**

- ▶ taxa do IRC reduzida a **20%**
  - ▶ entidades cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias
- Instalação de novas entidades com actividade principal nas áreas beneficiárias**
- ▶ taxa reduzida a **15%** durante os primeiros 5 exercícios de actividade

**Amortizações relativas a despesas de investimentos até 500.000 €**

- ▶ exclusão à aquisição de terrenos e de veículos ligeiros de passageiros
- ▶ majoração de **30%**

**Encargos sociais obrigatórios suportados pela entidade empregadora**

- ▶ criação líquida de postos de trabalho por tempo indeterminado
- ▶ majoração de **50%**
- ▶ uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou outra entidade com a qual existam relações especiais (artº 58, CIRC)

**Condições para usufruir dos benefícios:**

- ▶ determinação do lucro tributável com recurso a métodos directos de avaliação
- ▶ situação tributária regularizada
- ▶ sem salários em atraso
- ▶ não resultarem de cisão nos últimos 2 anos anteriores à usufruição dos benefícios

**Isenção do pagamento de IMT, por jovens com idade entre os 18 e os 35 anos de idade, de habitação própria permanente e imóveis afectos à actividade das empresas**

**As áreas beneficiárias são delimitadas de acordo com critérios que atendam**

- ▶ à baixa densidade populacional
- ▶ ao índice de compensação ou carência fiscal
- ▶ e à desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais

**Portaria do Ministro das Finanças**

**Aplicáveis as regras estabelecidas**

- ▶ DL 310/2001, de 10 de Dezembro
- ▶ Portaria 170/2002, de 28 de Fevereiro

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Limitação de Benefícios Fiscais (artº 86, CIRC)

Para as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não abrangidas pelo regime simplificado, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português

- ▶ o IRC liquidado nos termos do artº 83, nº 1, CIRC, líquido das deduções
  - ◆ dupla tributação internacional
  - ◆ benefícios fiscais
- ▶ não pode ser inferior a 60% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais, ou dos regimes previstos:
  - ◆ artº 40, nº 13, CIRC: Realizações de utilidade social  
contribuições suplementares para fundo de pensões que se tornem necessárias por força da aplicação das NIC (instituições sujeitas à supervisão do BP)
  - ◆ artº 69, CIRC: Transmissibilidade de prejuízos fiscais  
prejuízos fiscais das sociedades fundidas

Consideram-se benefícios fiscais:

- ▶ Criação de empregos para jovens (artº 17, EBF) e acções adquiridas no âmbito das privatizações (artº 59, EBF)
- ▶ Estatuto do Mecenato Científico (Lei 26/2004, de 8 de Julho) e no Estatuto do Mecenato (DL 74/99, de 16 de Março e artº 56-C a 56-H, EBF)
- ▶ Benefícios na modalidade de dedução à colecta, com excepção dos que têm natureza contratual, designadamente a reserva fiscal para investimento
- ▶ Regime de incentivos fiscais à interioridade (Lei 171/99 e artº 39.B, EBF)
- ▶ Acréscimos de reintegrações e amortizações resultantes de reavaliação efectuada ao abrigo de legislação fiscal

### Exemplo

Liquidação de IRC com benefícios

Lucro tributável/Matéria Colectável s/ benefícios		41.000*
<b>BF por dedução ao rendimento</b>		
Criação de postos de trabalho	6.000	
Mecenato	5.000	11.000
<hr/>		
Lucro tributável/Matéria Colectável c/ benefícios		30.000
Colecta (taxa de 25%)		7.500
Reserva fiscal ao investimento		1.500
IRC liquidado com benefícios	→	6.000

\* Inclui acréscimo de amortizações derivadas de reavaliação fiscal, no montante de 1.000

### Exemplo

Liquidação de IRC sem benefícios

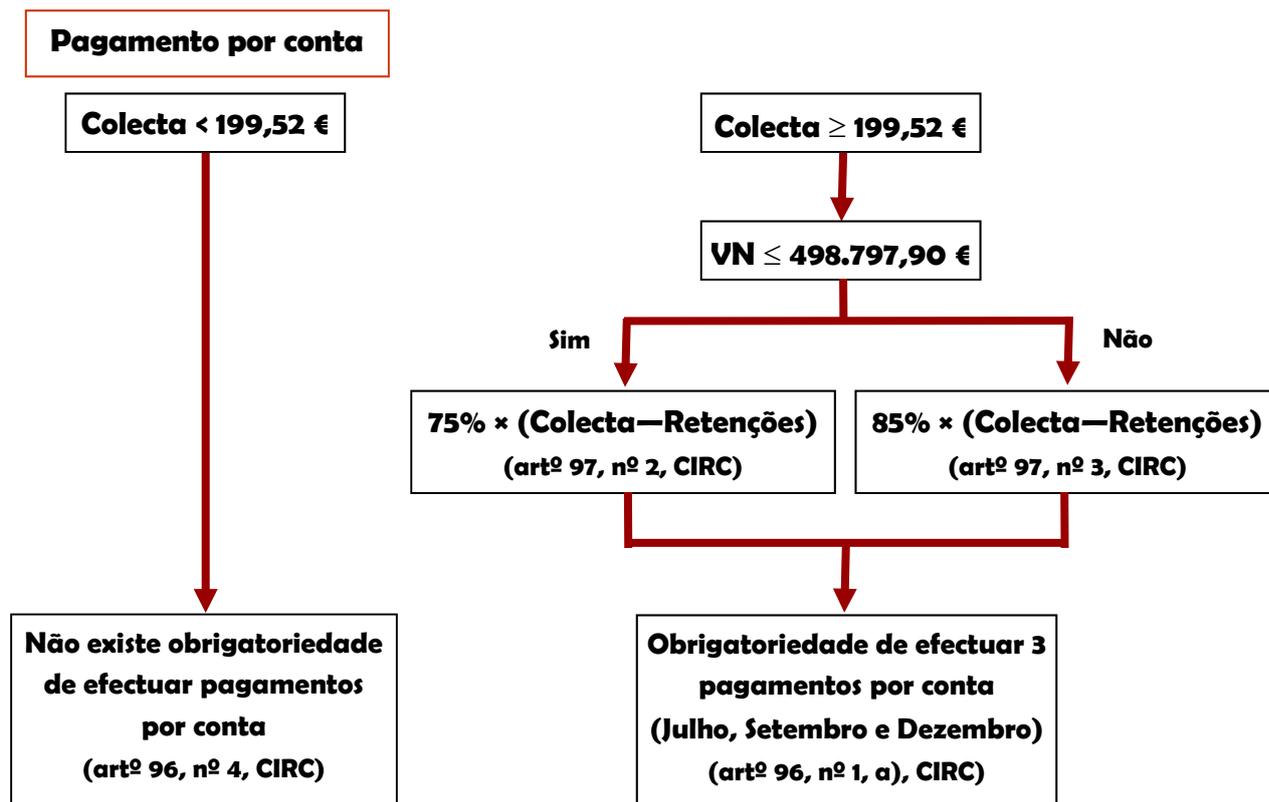
Lucro tributável/Matéria Colectável s/ benefícios		41.000
<b>BF por dedução ao rendimento</b>		
Criação de postos de trabalho	<del>6.000</del>	
Mecenato	<del>5.000</del>	<del>11.000</del>
<hr/>		
Lucro tributável/Matéria Colectável s/ benefícios		41.000
Colecta (taxa de 25%) $41.000 \times 25\%$		10.400
Reserva fiscal ao investimento		<del>1.500</del>
IRC liquidado sem benefícios		10.400
Mínimo a liquidar (60% x 10.400)	→	6.240

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**15. Pagamentos por Conta e Retenções na Fonte**

**Regras, cálculo e limitações dos pagamentos por conta (artº 96, CIRC)**

- ▶ Entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola
- ▶ Entidades não residentes com estabelecimento estável em território português



*VN, Colecta e retenções do ano anterior*  
**Reembolsável**

**Cálculo dos pagamentos por conta (artº 97, CIRC)**

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

*Valores do exercício imediatamente anterior*

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

**Três montantes iguais, arredondados, por excesso, para Euros**

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Pagamentos por Conta

**Dispensa de efectuar pagamentos por conta:**

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

**Se os pagamentos não forem efectuados nos prazos mencionados**

- ▶ começam a correr imediatamente juros compensatórios, contados até ao termo do prazo:
  - ♦ para apresentação da declaração
  - ♦ ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior
  - ♦ ou, em caso de mero atraso, até à data da entrega por conta, devendo, neste caso, ser pagos simultaneamente

**Limitações aos pagamentos por conta (artº 99, CIRC)**

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

- ▶ se o montante do pagamento por conta já efectuado for  $\leq$  ao imposto que será devido com base na matéria colectável do exercício
- ▶ se a entrega por conta a efectuar for superior à diferença entre o imposto total que o contribuinte julgar devido e as entregas já efectuadas

**Pode o contribuinte deixar de efectuar pagamentos por conta ou pela diferença**

- ▶ nos 2º e/ou 3º pagamentos

**Consequência da suspensão da entrega dos Pagamentos por Conta**

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

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

### Exemplo

**Cálculo do pagamento por conta no exercício N, com base no Q10 da modelo 22 de N-1:**

- ▶ colecta = 6.800 €
- ▶ retenções na fonte = 450 €

Cada um dos 3 pagamentos por conta:

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

▶ VN = 500.000 €

Cada um dos 3 pagamentos por conta:

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

▶ VN = 400.000 €

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Pagamento Especial por Conta

#### Regime Geral

- ▶ DL 44/1998, de 3 de Março
- ▶ Artº 83, 87 e 98, CIRC

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

- ▶ Não se aplica ao regime simplificado
- ▶ Não obrigação ao PEC no exercício do início de actividade e no seguinte

#### Pagamento:

- ▶ durante o mês de Março
- ▶ ou, em 2 prestações, durante os meses de Março e Outubro

#### Dedução à colecta

- ▶ se insuficiente, até ao 4º exercício seguinte
- ▶ excepto se cessação
  - ♦ no próprio exercício
  - ♦ ou, até ao 3º exercício seguinte ao do pagamento
  - ♦ pode pedir o reembolso mediante requerimento apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade

#### Pagamento dedutível, não reembolsável

#### Cálculo

Montante do pagamento especial por conta:

$1\% \times VN$  (ano anterior)

Se  $> 1.250$

▶  $(1\% \times VN - 1.250) \times 20\% + 1.250$

- ♦ Limite mínimo: 1.250
- ♦ Limite máximo: 70.000

—

Pagamento por conta efectuados no ano anterior

Ficam dispensados de efectuar o pagamento especial por conta:

- ▶ sujeitos passivos totalmente isentos de IRC (artº 9 e 10, CIRC e Estatuto Fiscal Cooperativo)
- ▶ sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (DL 132/93, de 23 de Abril), a partir da data de instauração desse processo
- ▶ sujeitos passivos que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de actividade (artº 33, CIVA)

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****Pagamento Especial por Conta****Exemplo****Cálculo do pagamento especial por conta de 2007****Hipótese 1****VN (2006) = 100.000 €****PC (2006) = 1.000 €****PEC (2007):****▶  $1\% \times 100.000 = 1.000$  (<1.250)****▶  $PEC = 1.250 - 1.000 = 250$** **Hipótese 2****VN (2006) = 300.000 €****PC (2006) = 1.000 €****PEC (2007):****▶  $1\% \times 300.000 = 3.000$  (>1.250)****▶  $(1\% \times 300.000 - 1.250) \times 20\% + 1.250 = 1.600$  €****▶  $PEC = 1.600 - 1.000 = 600$** **Hipótese 3****VN (2006) = 10.000.000 €****PC (2006) = 10.000 €****PEC (2007):****▶  $1\% \times 10.000.000 = 100.000$  (>1.250)****▶  $(1\% \times 10.000.000 - 1.250) \times 20\% + 1.250 = 21.000$  €****▶  $PEC = 21.000 - 10.000 = 11.000$** **Hipótese 4****VN (2006) = 40.000.000 €****PC (2006) = 25.000 €****PEC (2007):****▶  $1\% \times 40.000.000 = 400.000$  (>1.250)****▶  $(1\% \times 40.000.000 - 1.250) \times 20\% + 1.250 = 81.000$  € (>70.000 €)****▶  $PEC = 81.000 - 25.000 = 56.000$  €****Quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades**

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

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Pagamento Especial por Conta

#### Casos especiais

Sectores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto automóvel e de álcool e bebidas alcoólicas não são considerados, no cálculo do PEC:

- ▶ os impostos especiais sobre o consumo (IEC)
- ▶ o imposto automóvel (IA)

Se não for possível determinar os IECs incluídos nos proveitos

Serão deduzidas as seguintes percentagens:

- ▶ 50%, nos proveitos relativos à venda de gasolina
- ▶ 40%, nos proveitos relativos à venda de gasóleo
- ▶ 60%, nos proveitos relativos à venda de cigarros
- ▶ 10%, nos proveitos relativos à venda de cigarrilhas e charutos
- ▶ 30%, nos proveitos relativos à venda de tabacos de corte fino destinados a cigarros de enrolar
- ▶ 30%, nos proveitos relativos à venda dos restantes tabacos de fumar

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

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

#### Exemplo

Cálculo do pagamento especial por conta de 2007

Sector de revenda de combustíveis

Não é possível determinar o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos

VN (2006) = 40.000.000 €, sendo:

- ▶ 15.000.000 relativos à venda de gasóleo
- ▶ 12.000.000 relativos à venda de gasolina

PC (2006) = 25.000 €

PEC (2007):

- ▶  $(15.000.000 \times 60\%) + (12.000.000 \times 50\%) + 3.000.000 = 18.000.000$
- ▶  $1\% \times 18.000.000 = 180.000 (>1.250)$
- ▶  $(1\% \times 18.000.000 - 1.250) \times 20\% + 1.250 = 37.000 \text{ € } (<70.000 \text{ €})$
- ▶  $PEC = 37.000 - 25.000 = 12.000 \text{ €}$

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Retenções na Fonte (artº 88, CIRC)

Para os residentes e não residentes com estabelecimento estável em Portugal

- ▶ as retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta
- ▶ as retenções na fonte de IRC são efectuadas às taxas previstas para efeitos de retenções na fonte de IRS

Não residentes sem estabelecimento estável em Portugal

- ▶ carácter definitivo, excepto tratando-se de rendimentos prediais

Rendimentos	Residentes	Não residentes	Legislação
Propriedade intelectual ou industrial e prestações de informações (know-how)	15%	15%	artº 101, nº 1, a), CIRS artº 71, nº 4, c), CIRS
Uso ou concessão de equipamento industrial, agrícola ou científico	15%	15%	artº 101, nº 1, a), CIRS artº 71, nº 4, c), CIRS
Ações nominativas ou ao portador (dividendos)	20%	20%	artº 71, nº 3, c), CIRS
Lucros e adiantamentos por conta de lucros	20%	20%	artº 71, nº 3, c), CIRS
Juros de depósitos à ordem ou a prazo	20%	20%	artº 71, nº 3, a), CIRS
Títulos de dívida	20%	20%	artº 71, nº 3, b), CIRS
Operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins	20%	20%	artº 71, nº 3, b), CIRS
Swaps cambiais, de taxa de juro e divisas e outros	20%	20%	artº 71, nº 3, c), CIRS
Resgate de seguros de vida (diferença entre o montante recebido e os prémios pagos)	20%	20%	artº 71, nº 3, c), CIRS
Outros rendimentos de capitais	15%	20%	artº 101, nº 1, a), CIRS artº 71, nº 3, d), CIRS
Remunerações de membros dos órgãos estatutários	20%	25%	artº 88, nº 4, CIRC artº 71, nº 2, c), CIRS
Rendimentos prediais	15%	15%	artº 101, nº 1, a), CIRS
Prémios de rifas, totoloto, jogo de lotto e sorteios ou concursos	35%	35%	artº 71, nº 2, b), CIRS
Prémios de lotarias, apostas mútuas desportivas e bingo	25%	25%	artº 71, nº 2, f), CIRS
Rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportivos	-	25%	artº 71, nº 2, c), CIRS
Comissões pela celebração de qualquer contrato e rendimentos de prestações de serviços ...	-	15%	artº 71, nº 4, b), CIRS

### Retenção na Fonte (Directiva 90/435/CEE) (artº 89, CIRC)

- ▶ devolução do imposto que tenha sido retido na fonte até à data em que se complete o período de dois anos de detenção ininterrupta da participação

### Retenção na Fonte (Directiva 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho) (artº 89-A, CIRC)

- ▶ sociedades beneficiárias dos juros ou royalties

### Dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes (artº 90, CIRC)

Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes (artº 90-A, CIRC)

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****16. Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre imóveis**

O valor das transmissões onerosas de imóveis não pode ser inferior ao valor patrimonial considerado para efeitos do IMT

Sempre que o valor do contrato seja inferior ao valor base:

▶ haverá lugar ao devido ajustamento para efeitos de IRC

▶ **Alienante**

- ◆ deverá adicionar ao lucro tributável do exercício a diferença positiva entre os dois valores

▶ **Adquirente**

- ◆ poderá considerar custos para efeitos fiscais, desde que o valor patrimonial seja registado na contabilidade

**Alienante, obrigado à entrega de mod. 22 de substituição**

- ▶ sempre que o valor patrimonial tributário definitivo não esteja determinado até ao fim do prazo estabelecido para a entrega da mod. 22 do exercício a que respeita a transmissão

**Adquirente, não obrigado à entrega de mod. 22 de substituição**

- ▶ poderá reconhecer como custo do exercício em que for determinado o valor patrimonial definitivo, se registado o valor patrimonial na contabilidade

**Valor Patrimonial Tributável (VPT)**

**Suas implicações no IRC (artº 58-A, CIRC)**

**Transmissão de imóveis: no alienante**

- ▶ desde que o VPT definitivo seja conhecido até ao termo do prazo da apresentação da mod. 22
- ▶ será de inscrever a diferença

**Valor patrimonial tributável definitivo – Valor do contrato**  
(se positivo)

*Q 07 – campo 257 da declaração relativa ao exercício da venda*

Se VPT definitivo não for conhecido até ao termo do prazo de apresentação da mod. 22

- ▶ deverá proceder à entrega de declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte ao da determinação do valor definitivo [artº 58-A, nº 4, CIRC]
- ▶ não há lugar a qualquer contabilização da diferença

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****16. Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre imóveis****Valor Patrimonial Tributável (VPT)****Suas implicações no IRC (artº 58-A, CIRC)****Transmissão de imóveis: no adquirente**

- ▶ **correção fiscal facultativa**
  - ◆ **depende de registo contabilístico**
- ▶ **vantagens na contabilização**
- ▶ **aquisições para o imobilizado**
  - ◆ **consideração das reintegrações numa base mais elevada [artº 2, DR 2/90]**
  - ◆ **cálculo das mais-valias em futura alienação [artº 42 e 43, CIRC]**

**Nas aquisições para o imobilizado: reintegrações**

- ▶ **contabilização da diferença**
    - ◆ **41xx ou 42xx Imobilizações corpóreas**
    - ◆ **a 568 Correções para o VPT definitivo**
- } pela diferença positiva

**Variação patrimonial positiva não tributada [artº 21, CIRC]****VPT fixado em ano posterior ao da aquisição**

- ▶ **correção do valor das amortizações pode ser feito globalmente e contabilizado no ano da fixação do VPT definitivo**

**Nas aquisições para revenda**

- ▶ **determinação do lucro tributável [artº 58-A, nº 2, CIRC]**
- ▶ **como contabilizar ?**
  - ◆ **38xx Regularização de existências**
  - ◆ **a 568 Correções para o VPT definitivo**
- ▶ **variação patrimonial positiva não tributada [artº 21, CIRC]**

**Despacho de 3.6.2005 DGCI (carta enviada à CTOC)**

- ▶ **o acréscimo do valor dos imóveis resultante da aplicação de regras de avaliação fiscais, determina um aumento de valor dos activos, dando lugar à inscrição numa rubrica do capital próprio**
  - ◆ **conta 568 Correções para o VPT definitivo**
- ▶ **semelhante ao efeito de reavaliação de elementos do activo para um valor patrimonial resultante da aplicação de regras fiscais**
- ▶ **significa que não influencia o lucro tributável do exercício em que se manifesta na contabilidade**

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**16. Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre imóveis**

**Variação patrimonial positiva**

- ▶ **tratamento fiscal idêntico ao de uma variação patrimonial positiva não reflectida no resultado líquido [artº 21, nº 1, b), CIRC]**
- ▶ **aproveitamento para aumentar capital**
  - ♦ **como qualquer variação patrimonial resultante duma reavaliação, poderá a mesma vir a ser utilizada, após considerada realizada, para incorporação no capital social**
  - ♦ **DC 16: débito da 56 a 59, á medida que for realizada**

**Possível solução**

- ▶ **alteração da redacção do artº 1, nº 3, DR 2/90**
  - ♦ **segundo o qual as amortizações só são aceites como custos fiscais quando contabilizadas como tal (constou do anteprojecto)**
- ▶ **alteração do artº 58-A, CIRC**
  - ♦ **eliminando esta ingerência da fiscalidade na contabilidade**

**Existências (Exemplo)**

- ▶ **em 2004, um sujeito passivo, cuja actividade é a de compra de prédios para revenda, adquiriu um apartamento por 70.000 €, vendendo-o no mesmo ano por 100.000 €**
- ▶ **na compra**
  - ♦ **312 Compras de mercadorias**
  - ♦ **a 221 Fornecedores c/c 70.000**
- ▶ **na venda**
  - ♦ **211 Clientes c/c**
  - ♦ **a 711 Venda de mercadorias 100.000**
- ▶ **lucro tributável 30.000**

**A determinação do VPT definitivo do prédio, somente se verificou em 2005, tendo o prédio sido avaliado definitivamente em 80.000 €**

- ▶ **mais 10.000 € que o valor de compra**
- ▶ **menos 20.000 € que o valor da venda**

**Como registar contabilisticamente a correcção do valor de um activo que já não existe ?**

- ▶ **não é possível cumprir o disposto no artº 58-A, nº 3, a), CIRC**

**Possível solução:**

- ▶ **abater 10.000 € na declaração mod. 22 IRC de 2005, uma vez que o custo considerado no apuramento do lucro de 2004 foi inferior ?**
- ▶ **ou reclamação graciosa ?**

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 16. Correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre imóveis

#### Meios de defesa

- ▶ **Pedido de 2ª avaliação:**
  - ♦ prazo 30 dias a contar da data de notificação da 1ª avaliação [artº 76, nº 4, CIMI]
- ▶ **Pedido de revisão, a apresentar nos seguintes prazos:**
  - ♦ Janeiro do ano seguinte ao da transmissão se o VPT definitivo for conhecido no decorrer desse exercício
  - ♦ nos 30 dias posteriores à data do conhecimento do VPT definitivo, nos restantes casos [artº 129, nº 3, CIRC]

#### VPT definitivo

- ▶ **resultante da 2ª avaliação:**
  - ♦ VPT definitivo serve para todos os efeitos
- ▶ **valor fixado em revisão:**
  - ♦ só serve para apuramento do Lucro Tributável em IRC

#### Requerimento do procedimento de revisão

- ▶ procedimentos do artº 91 e 92, LGT
- ▶ prova de preço efectivamente praticado inferior ao VPT
- ▶ demonstrando que os custos de construção foram inferiores aos fixados para efeitos de avaliação
- ▶ aos custos de construção que foram fixados serão aplicados os restantes factores do artº 38, CIMI [artº 129, nº 1 e 2, CIRC]

$$VT (VPT) = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times V_v$$

**V<sub>c</sub>** valor base dos prédios edificados  
**A** área bruta de construção mais área excedente à área de implantação  
**C<sub>a</sub>** coeficiente de afectação  
**C<sub>l</sub>** coeficiente de localização  
**C<sub>q</sub>** coeficiente de qualidade e conforto  
**V<sub>v</sub>** coeficiente de vetustez

#### Pedido de revisão: consequências

- ▶ efeito suspensivo da liquidação correspondente ao valor da correção [artº 129, nº 4, CIRC]
- ▶ **informação bancária**
  - ♦ a administração fiscal poderá aceder à informação bancária
  - ♦ do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes
  - ♦ referente ao exercício em que ocorreu a transmissão e ao anterior [artº 129, nº 6, CIRC]

#### Pedido de revisão: impugnação

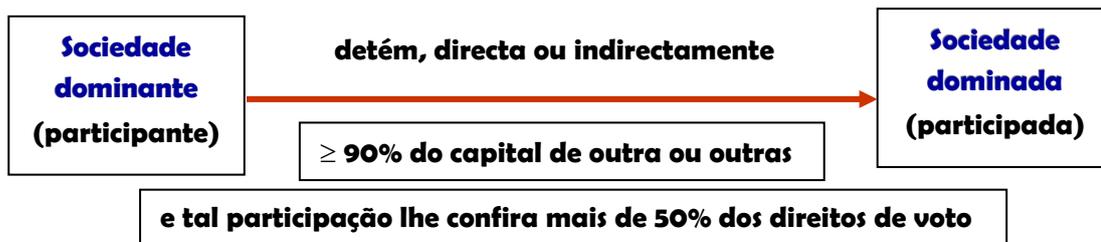
- ▶ possibilidade de impugnação (procedimentos do artº 86, LGT)
- ▶ a impugnação depende do uso do pedido de revisão e não há lugar a reclamação graciosa [artº 129, nº 7, CIRC]
- ▶ a impugnação do artº 77, CIMI e artº 134, CPPT, não tem efeitos suspensivos, quanto ao IRC, nem para a dedução do pedido de prova [artº 129, nº 8, CIRC]

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**17. Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades**

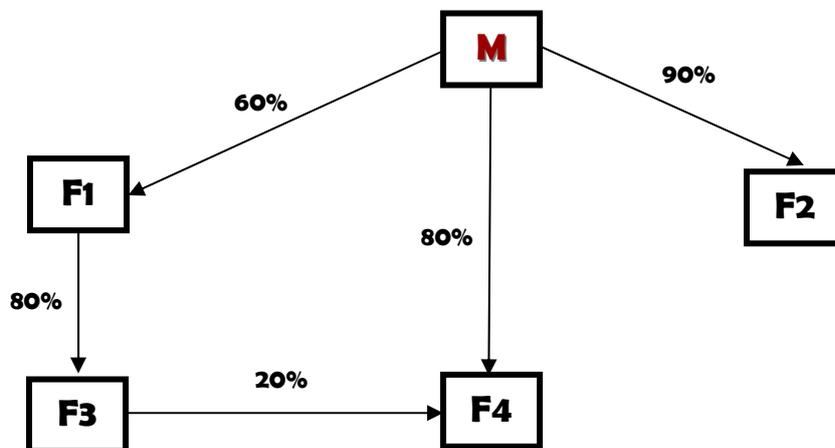
**Âmbito e Condições de Aplicação (artº 63, CIRC)**

**Definição Fiscal de Grupo de Sociedades**



**Exemplo**

Relações de participação e de controlo da sociedade M em relação às associadas F1, F2, F3 e F4



**Diferenças entre os conceitos de participação e controlo**

- ▶ **Percentagem de participação (ou interesse)**
  - ♦ traduz a quota parte de capital detido directa ou indirectamente pela empresa-mãe
- ▶ **Percentagem de controlo (ou domínio)**
  - ♦ deriva dos direitos de voto e traduz a capacidade de poder eleger ou não os membros dos diversos órgãos (controlo económico ou estratégico)

Esquemáticamente a relação de participação da Sociedade M em relação às sociedades participadas é:

Sociedade	Cálculo	% Participação
F1	Participação directa	60%
F2	Participação directa	90%
F3	Participação indirecta (60% x 80%)	48%
F4	Participação directa (80%) + Participação indirecta (60% x 80% x 20%)	89,6%

Apenas poderão ser incluídas para efeitos de tributação do artº 63, CIRC, as sociedades M e F2,

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 17. Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

#### Exemplo (continuação)

Esquemáticamente, e tendo em conta o artº 482 e seguintes, CSC, a relação de controlo da Sociedade M em relação às sociedades participadas é:

Sociedade	Cálculo	% Participação
F1	Participação directa	60%
F2	Participação directa	90%
F3	M controla F1      M controla F3 (80%)	80%
F4	Participação directa (80%) + M controla F3 (80%) M tem 20%	100%

#### Cálculo da percentagem de participação

- ▶ participação detida de forma indirecta
  - ♦ percentagem de participação efectiva é obtida pelo processo da multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada um dos níveis
- ▶ participações detidas de forma directa e indirecta
  - ♦ percentagem de participação efectiva resulta da soma das percentagens das participações

#### Opção pela sociedade dominante pelo regime especial de determinação da matéria colectável

- ▶ em relação a todas as sociedades do grupo (no exemplo, M e F2)

#### Requisitos cumulativos para a opção

Todas as sociedades do grupo

- ▶ com sede e direcção efectiva em território português
- ▶ e a totalidade dos rendimentos sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada

A sociedade dominante

- ▶ participação na sociedade dominada  $\geq 1$  ano (à data em que se inicia a aplicação do regime)
  - ♦ não aplicável se sociedades constituídas há menos de um ano
- ▶ não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente que reúna os requisitos de dominante
- ▶ não tenha renunciado à aplicação do regime nos 3 anos anteriores

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 17. Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

**Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes:**

**Inactivas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas**

**Instaurado contra elas processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da acção**

**Com prejuízos fiscais nos 3 exercícios anteriores ao do início do regime**

▶ **Não aplicável**

- ◆ se a participação já for detida pela dominante há mais de 2 anos
- ◆ participação adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de activos

**Sujeitas a taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e a ela não renunciem**

**Adoptem período de tributação não coincidente com o da dominante**

**O nível de participação exigido de 90% seja obtido indirectamente através de uma entidade que não reúna os requisitos**

**Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas ou anónima ...**

**Aplica-se a entidades públicas empresariais, que satisfaçam os requisitos relativos à qualidade de sociedade dominante**

#### **A opção pelo regime**

#### **As alterações na composição do grupo**

#### **A renúncia ou a cessação da aplicação do regime**

- ▶ **devem ser comunicadas à DGCI pela sociedade dominante**
- ▶ **envio, por transmissão electrónica de dados (declaração do artº 110, CIRC), nos prazos:**
  - ◆ **opção pela aplicação do regime, até ao fim do 3º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação**
  - ◆ **caso de alterações na composição do grupo:**
    - **até ao fim do 3º mês do período de tributação em que deva ser efectuada a inclusão de novas sociedades**
    - **até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra a saída de sociedades do grupo ou outras alterações**
  - ◆ **renúncia, até ao fim do 3º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime**
  - ◆ **cessação, até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições de aplicação do regime**

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 17. Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

**Cessa a aplicação do Regime, quando:**

- ▶ deixe de se verificar algum dos requisitos exigidos
- ▶ lucro tributável de qualquer das sociedades determinado por métodos indirectos
- ▶ alterações na composição do grupo (efectuada a comunicação à DGCI)
- ▶ ocorra a saída de sociedades do grupo, sempre que a sociedade dominante não opte pela continuidade do regime em relação às demais sociedades do grupo

**Os efeitos da renúncia ou da cessação deste regime reportam-se:**

- ▶ ao final do exercício anterior àquele em que foi comunicada a renúncia
- ▶ ao final do exercício anterior àquele em que deveria ser comunicada

#### **Determinação do Lucro Tributável do Grupo (artº 64, CIRC)**

- ▶ a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial
  - ♦ o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante
  - ♦ através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades do grupo
  - ♦ *cada sociedade apresenta Mod. 22, mas não procede à liquidação do IRC*
- ▶ o montante obtido corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais

#### **Regime Específico de Dedução de Prejuízos Fiscais (artº 65, CIRC)**

Na dedução de prejuízos fiscais prevista no artº 47, CIRC, observa-se ainda o seguinte:

- ▶ prejuízos das sociedades do grupo em exercícios anteriores ao do início do regime deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade
- ▶ prejuízos fiscais do grupo apurados em cada exercício do período de aplicação do regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo
- ▶ terminada a aplicação do regime a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis aos lucros tributáveis os prejuízos fiscais dos exercícios em que o regime se aplicou
  - ♦ podendo ainda ser deduzidos, nos termos e condições do artº 47, nº 1, CIRC
- ▶ havendo continuidade do regime após saída de uma ou mais sociedades, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades
- ▶ se durante a aplicação do regime, haja lugar a fusões entre sociedades do grupo ou uma sociedade incorpore uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo
  - ♦ prejuízos das sociedades fundidas de exercícios anteriores ao do início do regime podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante
  - ♦ desde que seja obtida a autorização prevista no artº 69, CIRC

Na dedução dos prejuízos fiscais deduzidos os apurados há mais tempo

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 17. Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

#### Exemplo

A sociedade A é detentora de 100% do capital das sociedades B e C.

Os quadros 9 e 10 das Mod. 22 do exercício N das 3 sociedades são:

#### Sociedade A

09	APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL		
	Lucro Tributável	302	600.000
	Matéria Colectável	311	600.000
	<b>Matéria Colectável Total</b>	<b>346</b>	<b>600.000</b>

10	CÁLCULO DO IMPOSTO		
	Imposto à taxa normal (25%)	347	150.000
	<b>COLECTA</b>	<b>351</b>	<b>150.000</b>
	<b>IRC LIQUIDADO</b>	<b>358</b>	<b>150.000</b>
	Pagamentos por conta	360	40.000
	<b>IRC A PAGAR</b>	<b>361</b>	<b>110.000</b>
	Derrama (10%)	364	15.000
	Tributações Autónomas	365	5.000
	<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>367</b>	<b>130.000</b>

#### Sociedade C

09	APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL		
	Lucro Tributável	302	200.000
	Matéria Colectável	311	200.000
	<b>Matéria Colectável Total</b>	<b>346</b>	<b>200.000</b>

10	CÁLCULO DO IMPOSTO		
	Imposto à taxa normal (25%)	347	50.000
	<b>COLECTA</b>	<b>351</b>	<b>50.000</b>
	<b>IRC LIQUIDADO</b>	<b>358</b>	<b>50.000</b>
	Pagamentos por conta	360	40.000
	<b>IRC A PAGAR</b>	<b>361</b>	<b>10.000</b>
	Derrama (10%)	364	5.000
	Tributações Autónomas	365	3.000
	<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>367</b>	<b>18.000</b>

#### Sociedade B

09	APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL		
	Prejuízo Fiscal	301	180.000
	Matéria Colectável	311	0
	<b>Matéria Colectável Total</b>	<b>346</b>	<b>0</b>

10	CÁLCULO DO IMPOSTO		
	Imposto à taxa normal (25%)	347	0
	<b>COLECTA</b>	<b>351</b>	<b>0</b>
	<b>DEDUÇÕES</b>		
	Pagamento especial p/ conta	356	1.500
	<b>TOTAL DAS DEDUÇÕES</b>	<b>357</b>	<b>0</b>
	<b>IRC LIQUIDADO</b>	<b>358</b>	<b>0</b>
	<b>IRC A PAGAR</b>	<b>361</b>	<b>0</b>
	Derrama (10%)	364	0
	Tributações Autónomas	365	500
	<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>367</b>	<b>500</b>

#### Regime Especial dos Grupo de Sociedades

09	APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL		
	Soma Resultados Fiscais	380	620.000
	Lucros distribuídos	381	100.000
	Valor Líquido	382	520.000
	<b>Matéria Colectável Total</b>	<b>346</b>	<b>520.000</b>

Campo 380:  $600.000 - 180.000 + 200.000$

As derramas das sociedades totalizam 20.000 €, no entanto a derrama do Grupo será de 13.000 €, considerando os efeitos do prejuízo e dividendos.

Caso de não aplicação do Regime, o Total a Pagar seria:  $130.000 + 18.000 + 500 = 148.500$  €

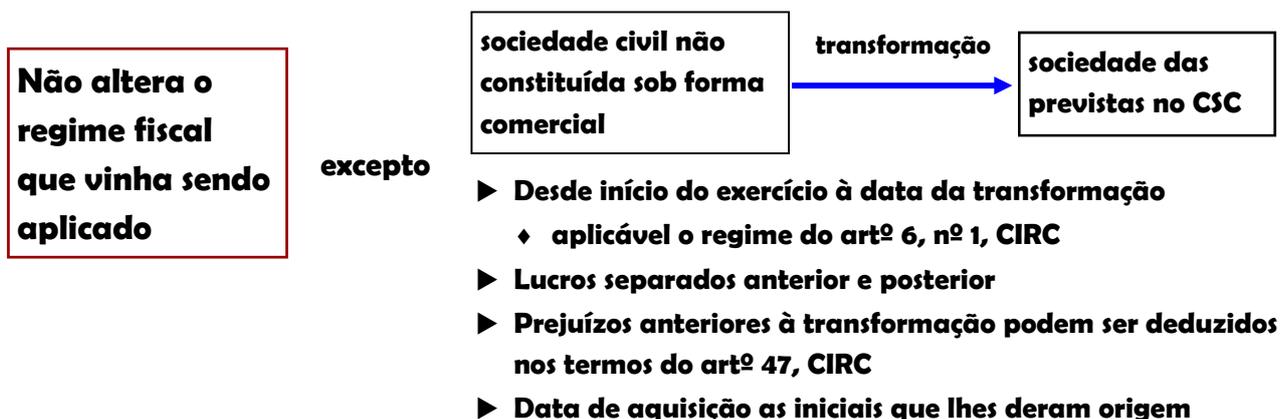
#### Regime Especial dos Grupo de Sociedades

10	CÁLCULO DO IMPOSTO		
	Imposto à taxa normal (25%)	347	130.000
	<b>COLECTA</b>	<b>351</b>	<b>130.000</b>
	<b>DEDUÇÕES</b>		
	Pagamento especial p/ conta	356	1.500
	<b>TOTAL DAS DEDUÇÕES</b>	<b>357</b>	<b>1.500</b>
	<b>IRC LIQUIDADO</b>	<b>358</b>	<b>128.500</b>
	Pagamentos por conta	360	80.000
	<b>IRC A PAGAR</b>	<b>361</b>	<b>48.500</b>
	Derrama (10%)	364	13.000
	Tributações Autónomas	365	8.500
	<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>367</b>	<b>70.000</b>

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 18. Reorganizações empresariais

#### Regime aplicável à transformação de sociedades (artº 66, CIRC)



### Fusões, Cisões, Entradas de Activos e Permutas de Partes Sociais

#### Regime Fiscal das Fusões e Cisões

- ▶ **Regime Geral**
  - ◆ aplicável a qualquer modalidade de fusão e cisão prevista no CSC
- ▶ **Regime Especial**
  - ◆ aplicável apenas às modalidades de fusão e cisão das definições dos nº 1 e 2, artº 67, CIRC

#### Regime especial das fusões e cisões

- ▶ Não é de aplicação obrigatória
- ▶ Traduz-se numa situação de neutralidade determinada pela assunção do princípio da continuidade económica
- ▶ Os seus efeitos projectam-se na esfera:
  - ◆ das sociedades intervenientes nas operações
  - ◆ dos sócios das mesmas sociedades

#### Modalidades de fusão

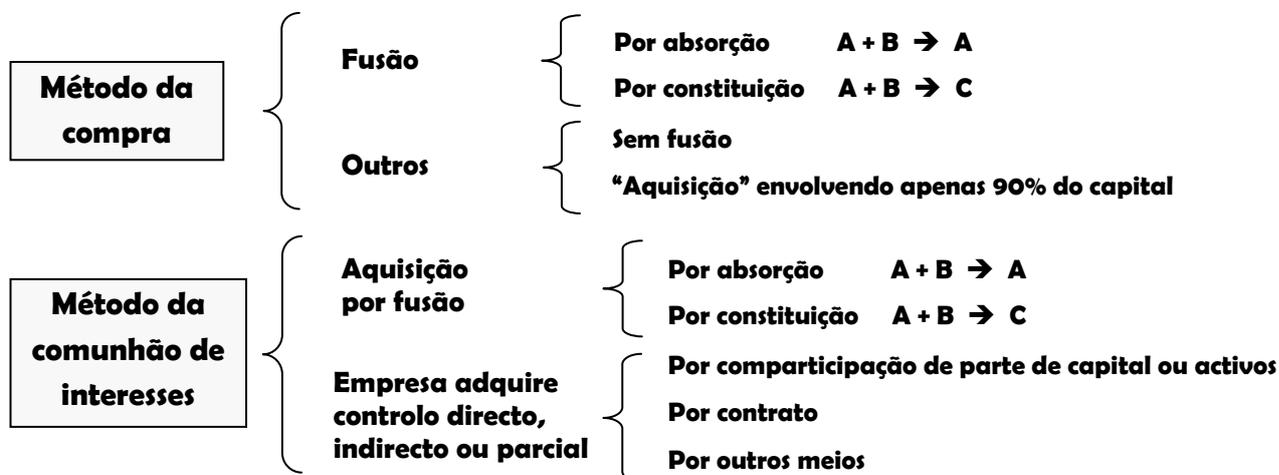
- ▶ Por criação de uma nova sociedade (artº 67, nº 1, a), CIRC)
- ▶ Por incorporação ou absorção (artº 67, nº 1, b), CIRC)
- ▶ Fusão simplificada (artº 67, nº 1, c), CIRC)

#### Modalidades de cisão

- ▶ **Cisão simples** (artº 67, nº 2, a), CIRC)
  - ◆ envolve a manutenção da sociedade cindida
- ▶ **Cisão total** (artº 67, nº 2, b), CIRC)
  - ◆ envolve a extinção da sociedade cindida

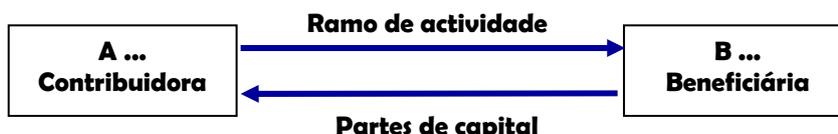
## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Métodos de contabilização das fusões - aplicação



### Entrada de activos

- ▶ Operação pela qual uma sociedade (contribuidora) transfere, sem que seja dissolvida, o conjunto ou um ou mais ramos da sua actividade para outra sociedade (beneficiária), tendo como contrapartida partes do capital da sociedade beneficiária (artº 67, nº 3, CIRC)



### Ramo de actividade

Conjunto de elementos que constituam uma unidade económica autónoma

- ▶ um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios
- ▶ pode compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento

Detenção e gestão de participações em sociedades que desenvolvam actividades no mesmo ramo

- ▶ participações  $\geq 10\%$  do capital com direito de voto da sociedade participada
- ▶ valor de aquisição de cada participação  $\geq 5.000.000$  €, pelo último balanço aprovado

### Permuta de partes sociais

- ▶ Operação pela qual uma sociedade (adquirente) adquire uma participação no capital social de outra (adquirida), que tem por efeito conferir-lhe a maioria dos direitos de voto desta última, mediante a atribuição aos sócios desta, em troca dos seus títulos, de partes representativas do capital social da primeira (artº 67, nº 5, CIRC e artº 70, CIRC)

Regime especial aplica-se às operações de fusão e cisão de sociedades e de entrada de activos

- ▶ Sociedades com sede ou direcção efectiva em território português sujeitas e não isentas de IRC, cujo lucro tributável não seja determinado pelo regime simplificado
- ▶ Sociedade ou sociedades de outros Estados membros da União Europeia, desde que todas as sociedades nas condições do artº 3, Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho
  - ♦ "sociedade" tem o significado que resulta do anexo à Directiva

O regime especial não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as operações abrangidas tiveram como objectivo a evasão fiscal

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### **Regime Especial aplicável às Fusões, Cisões e Entradas de Activos** (artº 68, CIRC)

#### **Lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso da entrada de activos**

- ▶ não considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de activos
- ▶ nem como proveitos ou ganhos, as provisões constituídas e aceites para efeitos fiscais que respeitem aos créditos, existências e obrigações e encargos objecto de transferência

#### **A aplicação do regime especial está subordinada à observância, pela sociedade beneficiária, das seguintes condições:**

- ▶ Os elementos patrimoniais objecto de transferência inscritos na respectiva contabilidade com os mesmos valores que tinham na contabilidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora
- ▶ Estes valores sejam os que resultam da aplicação das disposições do CIRC ou de reavaliações feitas ao abrigo de legislação de carácter fiscal

#### **Na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária:**

- ▶ O apuramento dos resultados respeitantes aos **elementos patrimoniais transferidos** é feito como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de activos
- ▶ As **reintegrações ou amortizações** sobre os elementos do activo imobilizado transferidos são efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido
- ▶ As **provisões** transferidas têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável

#### **Para efeitos da determinação do lucro tributável da sociedade contribuidora**

- ▶ as **mais-valias ou menos-valias realizadas** respeitantes às partes de capital social recebidas em contrapartida da entrada de activos
- ▶ calculadas considerando como valor de aquisição o valor líquido contabilístico que os elementos do activo e do passivo transferidos tinham na sociedade

#### **Quando a sociedade beneficiária detém uma participação no capital das sociedades fundidas ou cindidas**

- ▶ não concorre para a formação do lucro tributável a mais-valia ou a menos-valia resultante da anulação das partes de capital detidas naquelas sociedades em consequência da fusão ou cisão

#### **Prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante** (artº 69, CIRC)

- ▶ nos termos e condições estabelecidos no artº 47, CIRC
- ▶ desde que seja concedida autorização pelo Ministro das Finanças
- ▶ requerimento à DGCI até ao fim do mês seguinte ao do pedido do registo da fusão na conservatória do registo comercial

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 19. Impostos Diferidos

Directriz Contabilística 28

#### Métodos de apuramento do IRC

- ▶ Método do imposto a pagar (POC)
- ▶ Método dos efeitos tributários (POC + DC 28 + NIC 12)

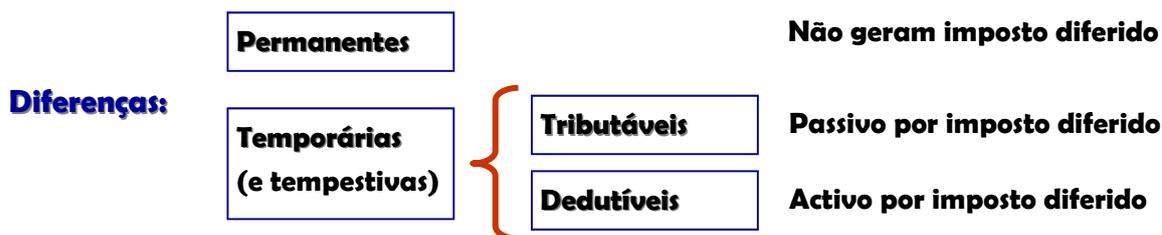
#### Método dos efeitos tributários

- ▶ Divergências entre as normas contabilísticas e as fiscais
- ▶ Valor contabilístico  $\neq$  Base tributável

#### Exemplo

Constituído ajustamento de dívidas de clientes no montante de 10.000 €, sendo aceite fiscalmente apenas 25%

- ▶ Valor contabilístico: 10.000 €
- ▶ Base tributável: 2.500 €



#### Diferenças permanentes

- ▶ Não geram impostos diferidos

#### Diferenças temporárias tributáveis

- ▶ Impostos gerados no exercício mas a pagar no futuro
- ▶ Passivo por imposto diferido
- ▶ Exemplo: quotas perdidas nas amortizações, mais-valias diferidas

#### Diferenças temporárias dedutíveis

- ▶ Impostos gerados no exercício a recuperar ou menos imposto a pagar no futuro
- ▶ Activo por imposto diferido
- ▶ Se previsão de lucros no futuro ou activos por imposto diferido
- ▶ Exemplo: provisões não dedutíveis ou excessivas, reporte de prejuízos fiscais ou de benefícios fiscais não utilizados

#### Métodos dos efeitos tributários

- ▶ Método do diferimento
- ▶ Método da dívida
  - ◆ Baseado na Demonstração de Resultados
  - ◆ Baseado no Balanço
- ▶ Método do valor líquido de imposto

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 19. Impostos Diferidos

#### Em Portugal (DC 28)

##### Método da dívida baseado no Balanço

- ▶ Em vigor a partir de 1.1.2002 (empresas obrigadas a ROC)

**Reconhecimento:** reconhecer as diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis

**Mensuração:** com base nas taxas de tributação em vigor ou previsíveis

**Apresentação:** conta 2761 ou 2762

**Divulgação:** nota 6 do anexo

O gasto por imposto do período é o somatório de:

- ▶ imposto a pagar apurado com base nas normas fiscais
- ▶ efeitos fiscais das diferenças temporárias diferidas para, ou de, outros períodos
- ▶ efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se verificadas condições para reconhecimento

##### Casos de impostos diferidos

- ▶ Resultado líquido  $\neq$  Lucro Tributável (determinado período)
- ▶ diferenças temporárias e reversíveis nos períodos seguintes
- ▶ extinção ou reversão dessas diferenças

#### Método da dívida

Os efeitos tributários das diferenças temporárias

- ▶ calculados e relatados como activos ou como passivos por impostos diferidos
- ▶ representam o pagamento adiantado de impostos futuros ou impostos a pagar no futuro
- ▶ dívidas a receber ou a pagar no futuro

#### Método de dívida baseado na demonstração dos resultados

Cálculo do gasto por imposto:

- ▶ resultado contabilístico afectado pelas diferenças permanentes: resultado “ajustado”
- ▶ aplicação de taxa de tributação obtendo-se assim o gasto por imposto
  - ◆ este corrigido pelos ajustamentos pela variação de taxa e alteração de leis fiscais
- ▶ comparação do “gasto por imposto” com a “estimativa do IRC a pagar”: saldo de tributação diferida gerada no exercício

Diferenças temporárias que não são diferenças tempestivas

- ▶ o efeito tributário é calculado separadamente (caso do efeito tributário das reavaliações)

#### Método da dívida baseado no balanço

Cálculo do gasto do exercício por imposto sobre o rendimento:

- ▶ activos e passivos por impostos diferidos (expurgando os activos e passivos por impostos diferidos cuja contrapartida não é qualquer rubrica da conta de resultados) no início e final do exercício
  - ◆ determinar a sua variação
- ▶ calcular os valores do imposto a pagar respeitante ao exercício (de acordo com a declaração fiscal)
- ▶ o gasto do exercício por imposto sobre o rendimento é a soma das duas parcelas

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 19. Impostos Diferidos

#### Contas:

- ▶ 2411 - Estado e outros entes públicos - Imposto sobre o rendimento - Imposto corrente
- ▶ 2761 - Acréscimos e diferimentos - Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento - Activos por impostos diferidos
- ▶ 2762 - Acréscimos e diferimentos - Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento - Passivos por impostos diferidos
- ▶ 5611 ... 5691 - Reservas de reavaliação - DL ... - Reserva de reavaliação antes de impostos
- ▶ 5612 ... 5692 - Reservas de reavaliação - DL ... - Impostos diferidos relativos à reavaliação
- ▶ 861 - Imposto sobre o rendimento do exercício - Imposto corrente
- ▶ 862 - Imposto sobre o rendimento do exercício - Imposto diferido

#### Exemplo

Reporte de prejuízo de 2002 no montante de -10.000 €

#### Método da dívida baseado na demonstração dos resultados

Ano	2002	2003	2004	2005	2006
RAI (=LT) (*)	-10.000	2.000	3.000	4.000	1.000
Diferenças permanentes	-	-	-	-	-
Resultado ajustado	10.000	-2.000	-3.000	-4.000	-1.000
Diferenças temporárias dedutíveis	10.000	-2.000	-3.000	-4.000	-1.000
Matéria colectável	0	0	0	0	0
Taxa IRC	30%	30%	25%	25%	25%
Imposto a pagar	0	0	0	0	0
Resultado ajustado x taxa	3.000	-600	-750	-1.000	-250
Ajustamento por alteração de taxa			(1) -400		
Gasto por imposto	3.000	-600	-1.150	-1.000	-250
Activo por imposto diferido	3.000	-600	-1.150	-1.000	-250

(\*) Não há correcções fiscais

(1)  $-8.000 \times 5\% = -400$

#### Método da dívida baseado no balanço

Ano	2002	2003	2004	2005	2006
Valor contabilístico	-10.000	-8.000	-5.000	-1.000	0
Base tributável	0	0	0	0	0
Diferenças temporárias dedutíveis	10.000	8.000	5.000	1.000	0
Taxa IRC	30%	30%	25%	25%	25%
Saldo activo por imposto diferido	3.000	2.400	1.250	250	0
Variação saldo activo por imp. dif.	3.000	-600	1.150	-1.000	-250
Imposto a pagar	0	0	0	0	0
Gasto por imposto	3.000	-600	-1.150	-1.000	-250

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**
**19. Impostos Diferidos**
**Exemplo**

Uma maquina já totalmente amortizada foi objecto duma reavaliação livre, daí resultando um valor reavaliado de 1.200 €

A vida útil adicional atribuída foi de 3 anos

A taxa de tributação é de 25%

A reavaliação foi feita no ano N e só no ano seguinte o bem foi amortizado

**Método da dívida baseada no balanço**

Ano	N	N+1	N+2	N+3
Quantia assentada	1.200	800	400	0
Base fiscal	0	0	0	0
Diferenças temporárias tributável	1.200	800	400	0
Taxa IRC	25%	25%	25%	25%
Saldo Passivo por imposto diferido	300	200	100	0
Variação de saldos	300	-100	-100	-100

**Lançamentos a efectuar:**
**Ano N**

Pela reavaliação

- ▶ D/ 423.x - equipamento básico 1.200 €
- ▶ C/ 5691 - reserva reavaliação antes impostos 1.200 €

Efeito tributário da reavaliação

- ▶ D/ 5692 - imposto diferido relativo à reavaliação - outras 300 €
- ▶ C/ 2762 - passivo por impostos diferidos 300 €

**Ano N + 1 a N + 3**

Em relação à parte da realização da reserva no exercício

- ▶ D/ 5691 - reserva reavaliação antes impostos 400 €
- ▶ C/ 59.x - resultados transitados - regularização de excedentes 400 €

Pelo efeito fiscal, a reversão da diferença tributária (correspondente às amortizações não aceites fiscalmente em cada um dos exercícios)

- ▶ D/ 2762 - passivo por impostos diferidos 100 €
- ▶ C/ 862 - imposto diferido 100 €

Pela redução impostos diferidos associados à reavaliação

- ▶ D/ 59.x - resultados transitados - regularização de excedentes 100 €
- ▶ C/ 5692 - impostos diferidos relativos à reavaliação 100 €

2762 Passivo I.D.		862 Imposto diferido		5691		5692	
300		300		1.200		300	
	100		100		400		100
	100		100		400		100
	100		100		400		100

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 19. Impostos Diferidos

#### Exemplo

Em Janeiro de 1995 a empresa X, SA adquiriu um edifício industrial através de um contrato de leasing por 500.000 € (10 prestações anuais iguais e antecipadas)

Reavaliou o bem pelo DL 31/98

Em Janeiro de 2003 cedeu a sua posição contratual nesse contrato à empresa Y, SA por 600.000 €

No momento da cedência, o saldo da conta 26 era de 140.000 €

Assuma em 2003 os impostos diferidos e o tratamento contabilístico/fiscal da operação de cedência

#### Resolução

Registo da aquisição do edifício (1995):

▶ terreno:  $VA = 500.000 \times 25\% = 125.000 \text{ €}$

▶ edifício:  $VA = 500.000 \times 75\% = 375.000 \text{ €}$

Amortização do edifício:

▶ amortização =  $375.000 \times 5\% = 18.750 \text{ €}$

Reavaliação nos termos do DL 31/98 (ano de 1997)

▶ coeficiente de reavaliação =  $1,03 \times 1,023 = 1,06$  (Portaria 222/97)

▶ terreno:  $VA_R = 125.000 \times 1,06 = 132.500 \text{ €}$  (aumento: 7.500 €)

▶ edifício:  $VA_R = 375.000 \times 1,06 = 397.500 \text{ €}$  (aumento: 22.500 €)

▶ edifício: amortização acumulada =  $3 \times 18.750 \times 1,06 = 56.250 \times 1,06 = 59.625 \text{ €}$  (aumento: 3.375 €)

Amortização após reavaliação:

▶ amortização =  $397.500 \times 5\% = 19.875 \text{ €}$  (aumento: 1.125 €)

Efeito fiscal:

▶ aceite 60% do aumento

▶ cresce Q07:  $40\% \times 1.125 = 450 \text{ €}$  em cada ano, a partir de 1998

Imposto diferido:

▶ o imposto gerado no exercício de 1997 e a pagar no futuro (passivo)

Contas após reavaliação (1997)

	42x	482x	56x
	125.000	56.250	
	375.000	3.375	3.375
	7.500		7.500
	22.500		22.500
	530.000	59.625	26.625

Se já houvesse impostos diferidos em 1997, supondo taxa IRC = 25%:

▶ imposto diferido:  $(22.500 - 3.375) \times 40\% \times 25\% = 19.125 \times 40\% \times 25\% = 1.912,5 \text{ €}$

♦ D/ 56 a 2762: 1.912,5 €

Em 1998 e até 2002: amortização do exercício = 19.875 €

▶ cresce Q07:  $40\% \times 1.125 = 450 \text{ €}$

Em 1998 e até 2002 (DC 16 - utilização da reserva de reavaliação):

D/ 56x a 59x: 1.125 € Reversão do imposto diferido:

▶ D/ 2762:  $450 \times 25\% = 112,5 \text{ €}$

▶ C/ 56: 112,5 € (DC 28 ???) ou C/ 862: 112,5 (POC)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 19. Impostos Diferidos

#### Exemplo (continuação)

Contas antes da cedência da posição contratual (2003)

42x	482x	56x
125.000	56.250	3.375
375.000	3.375	7.500
7.500		
22.500	19.875 × 5 = 99.375	1.912,5
530.000	159.000	5 × 1.125 = 5.625
		19.650,5

Se fosse no final da vida útil, ter-se-ia:

	56x
	3.375
	7.500
	22.500
	1.912,5
	17 × 112,5 = 1.912,5
	17 × 1.125 = 19.125
	7.500

Anteriormente à cedência da posição contratual (2003)

2762	261
5 × 112,5 = 562,5	140.000
1.912,5	140.000
1.350	

Ganho com a cedência:

- ▶ D/ 12: 600.000 €      D/ 261: 140.000 €      C/ 79: 740.000 €
- ▶ D/ 79: 530.000 €      C/ 42: 530.000 €
- ▶ D/ 48: 159.000 €      C/ 79: 159.000 €
- ▶ **Saldo conta 79: 369.000 €**

$$MVC = 600.000 + 140.000 - (530.000 - 159.000) = 369.000 \text{ €}$$

▶ Abate Q07

$$MVF = 740.000 - (500.000 - 8 \times 375.000 \times 5\%) \times 1,23 = 740.000 - 350.000 \times 1,23 = 309.500 \text{ €}$$

▶ Acresce Q07

Não se aplica o artº 43, nº 6, a), CIRC, pois não é a entrega do bem ao locador

Salda a conta 56:

- ▶ D/ 59: 22.500 - 3.375 - 5.625 = 13.500 €      C/ 56: 13.500 €      (DC 16, pelo uso)
- ▶ D/ 59: 1.912,5 - 562,5 = 1.350 €      C/ 56: 1.350 €      (impostos diferidos)

Corresponde a 12 anos que ainda faltavam: (12 × 1.125 = 13.500 €) e (12 × 112,5 = 1.350 €)

Pelo DL 31/98, tem de repor o benefício

Ano	Cálculo	Benefício
1998	150% × 1.125 × 60% × 34%	344,25
1999	140% × 1.125 × 60% × 34%	321,30
2000	130% × 1.125 × 60% × 32%	280,80
2001	120% × 1.125 × 60% × 32%	259,20
2002	110% × 1.125 × 60% × 30%	222,75

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****19. Impostos Diferidos****Exemplo**

A, SA, utilizou até 2001, o método do imposto a pagar  
Reconhecimento dos impostos diferidos a partir de 2002

**Dados****RAI**

▶ ano 2002: 50.000 €

▶ ano 2003: 25.000 €

Anos 2002 e 2003: Taxa IRC = 30% (+ derrama 10%)

Ano 2001: -10.000 € (prejuízo fiscal)

**Reavaliação legal do imobilizado**

▶ Reservas não realizadas:

♦ ano 2001: 100.000 €

♦ ano 2002: 90.000 €

♦ ano 2003: 82.500 €

**Contratos de construção**

▶ Contrato em curso no final de 2002

♦ iniciado em 2002 e concluído em 2003

♦ valor do contrato: 500.000 €

**Provisão para créditos de cobrança duvidosa**

▶ crédito em mora desde Março de 2002

▶ valor do crédito = 11.700 €

▶ Provisão do exercício = 11.700 €

♦ aceite fiscal =  $11.700 \times 25\% = 2.925$  € (2002)

♦ aceite fiscal =  $11.700 \times 50\% = 5.850$  € (2003)

**Mais-valias por alienação de imobilizado**

▶ valor de realização = 10.000 € (2003)

▶ valor de aquisição = 20.000 € (2000)

▶ taxa de amortização = 25% (quotas constantes) e CCM = 1,05

▶ reinvestimento a efectuar no prazo legal

**Custos**

▶ Ajudas de custo

♦ 15.000 € (2002) e 12.500 € (2003)

▶ Despesas de representação

♦ 10.000 € (2002) e 12.500 € (2003)

**Calcule o Resultado Líquido dos exercícios de 2002 e 2003**

▶ pelo Método do Imposto a Pagar

▶ e pelo Método dos Efeitos Tributários

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 19. Impostos Diferidos

#### Exemplo (Resolução)

Cálculo do imposto corrente de 2002 e 2003

#### Método do imposto a pagar

##### Contrato de construção

- ▶ critério contabilístico: % acabamento
- ▶ critério fiscal: % facturação (o menor dos dois)

<b>Contabilidade</b>	% de acabamento	$\frac{150.000}{150.000 + 225.000}$	=	$\frac{150.000}{375.000}$	=	<b>40%</b>
<b>Fiscalidade</b>	% de facturação	$\frac{175.000}{175.000 + 325.000}$	=	$\frac{175.000}{500.000}$	=	<b>35%</b>

#### Ano 2002

##### Contabilidade

- ▶ Proveitos =  $40\% \times 500.000 = 200.000 \text{ €}$
- ▶ Custos =  $40\% \times (150.000 + 225.000) = 150.000 \text{ €}$
- ▶ Lucro contabilístico =  $200.000 - 150.000 = 50.000 \text{ €}$

##### Fiscalidade

- ▶ Proveitos =  $175.000 \text{ €}$
- ▶ Custos =  $35\% \times (150.000 + 225.000) = 131.250 \text{ €}$
- ▶ Lucro tributável =  $175.000 - 131.250 = 43.750 \text{ €}$
- ▶ Abate Q 07 ( $43.750 - 50.000$ )       $-6.250 \text{ €}$

#### Ano 2003

##### Contabilidade

- ▶ Proveitos =  $60\% \times 500.000 = 300.000 \text{ €}$
- ▶ Custos =  $60\% \times (150.000 + 225.000) = 225.000 \text{ €}$
- ▶ Lucro contabilístico =  $300.000 - 225.000 = 75.000 \text{ €}$

##### Fiscalidade

- ▶ Proveitos =  $500.000 - 175.000 = 325.000 \text{ €}$
- ▶ Custos =  $65\% \times (150.000 + 225.000) = 243.750 \text{ €}$
- ▶ Lucro tributável =  $325.000 - 243.750 = 81.250 \text{ €}$
- ▶ Abate Q 07 ( $81.250 - 75.000$ )       $+6.250 \text{ €}$

##### Provisão para créditos de cobrança duvidosa

- ▶ ano 2002: acresce Q 07:  $11.700 \times 75\% = 8.775 \text{ €}$
- ▶ ano 2003: abate Q 07:  $11.700 \times 50\% = 5.850 \text{ €}$

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 19. Impostos Diferidos

#### Exemplo (Resolução)

##### Mais-valias por alienação de imobilizado

- ▶ MVC (2003):  $10.000 - (20.000 - 75\% \times 20.000) = 5.000 \text{ €}$
- ▶ MVF (2003):  $10.000 - (20.000 - 75\% \times 20.000) \times 1,05 = 4.750 \text{ €}$
- ▶ Por reinvestimento
  - ◆ abate MVC (Q 07 de 2003): 5.000 €
  - ◆ acresce MVF (Q 07 de 2003):  $50\% \times 4.750 = 2.375 \text{ €}$

##### Amortizações de bens reavaliados

- ▶ Aceite fiscalmente 60% do acréscimo de amortização

##### Acréscimos de amortizações

- ▶ 2002:  $100.000 - 90.000 = 10.000 \text{ €}$
  - ▶ 2003:  $90.000 - 82.500 = 7.500 \text{ €}$ 
    - ◆ 2002:  $10.000 \times 40\% = 4.000 \text{ €}$
    - ◆ 2003:  $7.500 \times 40\% = 3.000 \text{ €}$
- Acresce Q07

##### Encargos com ajudas de custo

- ◆ 2002:  $15.000 \times 20\% = 3.000 \text{ €}$
  - ◆ 2003:  $12.500 \times 20\% = 2.500 \text{ €}$
- Acresce Q07

##### Despesas de representação

- ▶ Tributação autónoma
  - ◆ 2002:  $10.000 \times 6\% = 600 \text{ €}$
  - ◆ 2003:  $12.500 \times 6\% = 750 \text{ €}$

Actualmente, taxa tributação autónoma 5% (ajudas de custo e despesas de representação)

#### Cálculo do lucro tributável de 2002 e 2003 (Q 07)

#### Cálculo do Imposto sobre o Rendimento de 2002 e 2003 (Q 10)

##### Matéria colectável

- ▶ ano 2002:  $59.525 - 10.000 = 49.525 \text{ €}$
- ▶ ano 2003: 28.275 €

Ano	2002	2003
RAI	50.000	25.000
+ Provisões além dos limites	8.775	-
+ MVF	-	2.375
+ 40% amortizações (reavaliação)	4.000	3.000
+ 20% ajudas de custo	3.000	2.500
+ contrato de construção	-	6.250
- redução provisões tributadas	-	-5.850
- MVC	-	-5.000
- contrato de construção	-6.250	-
<b>Lucro Tributável</b>	<b>59.525</b>	<b>28.275</b>

Ano	2002	2003
Matéria colectável	49.525,00	28.275,00
Colecta (30%)	14.857,50	8.482,50
Derrama (10% × colecta)	1.485,75	848,25
Tributação autónoma	600,00	750,00
<b>IRC Liquidado</b>	<b>16.943,25</b>	<b>10.080,75</b>

##### Ano 2002

- ▶ D/ 861: 16.943,25 €
- ▶ C/ 2411: 16.943,25 €

##### Ano 2003

- ▶ D/ 861: 10.080,75 €
- ▶ C/ 2411: 10.080,75 €

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 19. Impostos Diferidos

#### Exemplo (Resolução)

#### Cálculo do imposto diferido de 2002 e 2003

#### Método dos efeitos tributários (Método da dívida)

#### Reavaliação do imobilizado

##### Início de 2002

- ▶ saldo conta 5611 (credor): 100.000 €
- ▶ passivo por imposto diferido (diferenças temporárias tributáveis)
- ▶ imposto diferido =  $100.000 \times 40\% \times 33\% = 13.200 \text{ €}$ 
  - ♦ D/ 5612      a 2762:      13.200 €

##### Final de 2002

- ▶ parcela realizada no exercício (reversão do passivo por imposto diferido)
- ▶ imposto diferido =  $10.000 \times 40\% \times 33\% = 1.320 \text{ €}$ 
  - ♦ D/ 2762      a 862:      1.320 €      (POC) ou (C/59 DC28 ??)

##### Final de 2003

- ▶ parcela realizada no exercício (reversão do passivo por imposto diferido)
- ▶ imposto diferido =  $7.500 \times 40\% \times 33\% = 990 \text{ €}$ 
  - ♦ D/ 2762      a 862:      990 €      (ou 59)

#### Contrato de construção

##### Final de 2002

- ▶ passivo por imposto diferido (diferenças temporárias tributáveis)
- ▶ imposto diferido =  $6.250 \times 33\% = 2.062,5 \text{ €}$ 
  - ♦ D/ 862      a 2762:      2.062,5 €

##### Final de 2003

- ▶ parcela realizada no exercício (reversão do passivo por imposto diferido)
- ▶ imposto diferido =  $6.250 \times 33\% = 2.062,5 \text{ €}$ 
  - ♦ D/ 2762      a 862:      2.062,5 €

#### Provisões para créditos de cobrança duvidosa

##### Final de 2002

- ▶ activo por imposto diferido (diferenças temporárias dedutíveis)
- ▶ imposto diferido =  $8.775 \times 33\% = 2.895,75 \text{ €}$ 
  - ♦ D/ 2761      a 862:      2.895,75 €

##### Final de 2003

- ▶ parcela realizada no exercício (reversão do activo por imposto diferido)
- ▶ imposto diferido =  $5.850 \times 33\% = 1.930,5 \text{ €}$ 
  - ♦ D/ 862      a 2761:      1.930,5 €

#### Mais-valia do imobilizado

##### Final de 2003

- ▶ diferença permanente
- ▶ não há lugar a imposto diferido

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 19. Impostos Diferidos

#### Exemplo (Resolução)

##### Prejuízo fiscal

##### Início de 2002

▶ activo por imposto diferido (diferenças temporárias dedutíveis)

▶ imposto diferido =  $10.000 \times 33\% = 3.300 \text{ €}$

♦ D/ 2761 a 59: 3.300 €

##### Final de 2002

▶ parcela realizada no exercício (reversão do activo por imposto diferido)

▶ imposto diferido =  $10.000 \times 33\% = 3.300 \text{ €}$

♦ D/ 862 a 2761: 3.300 €

##### Encargos com ajudas de custo

##### Final de 2003

▶ diferença permanente

▶ não há lugar a imposto diferido

#### Imposto sobre o rendimento

Ano 2002	861 ISRE corrente	862 ISRE imp. diferido		59 Result. transitados	2411 ISRE
	16.943,25	2.062,5	1.320	3.300	16.943,5
		3.300	2.895,75		
		1.146,75			

Total do Imposto sobre o Rendimento do Exercício =  $16.943,25 + 1.146,75 = 18.090 \text{ €}$

2761 Activo I.D.		2762 Passivo I.D.		56 Reserva
3.300	3.300	1.320	13.200	13.200
2.895,75			2.062,5	
2.895,75			13.942,5	

Método do imposto a pagar: RLE (2002) =  $50.000 - 16.943,25 = 33.056,75 \text{ €}$

Método dos efeitos tributários: RLE (2002) =  $50.000 - 18.090 = 31.910 \text{ €}$

Ano 2003	861 ISRE corrente	862 ISRE imp. diferido		59 Result. transitados	2411 ISRE
	10.080,75	1.930,5	990	3.300	10.080,75
			2.062,5		
			1.122		

Total do Imposto sobre o Rendimento do Exercício =  $10.080,75 - 1.122 = 8.958,75 \text{ €}$

2761 Activo I.D.		2762 Passivo I.D.	
2.895,75	1.930,5	990	13.942,5
965,25		2.062,5	
			10.890

Método do imposto a pagar: RLE (2003) =  $25.000 - 10.080,75 = 14.919,25 \text{ €}$

Método dos efeitos tributários: RLE (2003) =  $25.000 - 8.958,75 = 16.041,25 \text{ €}$

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 19. Impostos Diferidos

#### Exemplo (Resolução)

#### Quadro resumo

Método da dívida baseada na demonstração dos resultados

Ano	Início 2002	2002	2003
RAI	-10.000	50.000	25.000
Diferenças permanentes			
Mais-valias (2.375—5.000)		-	-2.625
Ajudas de custo		3.000	2.500
<b>Resultado ajustado</b>	<b>-10.000</b>	<b>53.000</b>	<b>24.875</b>
Diferenças temporárias dedutíveis			
Provisão além dos limites e reversão		8.775	-5.850
Prejuízo fiscal e reversão	10.000	-10.000	-
Diferenças temporárias tributáveis			
Reavaliação e reversão	-40.000	4.000	3.000
Contrato de construção e reversão		-6.250	6.250
<b>Matéria colectável</b>		<b>49.525</b>	<b>28.275</b>
Taxa IRC		33%	33%
<b>IRC Liquidado</b>		<b>16.343,25</b>	<b>9.330,75</b>
Tributação autónoma		600	750
<b>Imposto a pagar</b>		<b>16.943,25</b>	<b>10.080,75</b>
Gasto por imposto (Result. Ajustado × 33%)		17.490	8.208,75
Tributação autónoma		600	750
<b>Gasto por imposto</b>		<b>18.090</b>	<b>8.958,75</b>
<b>Imposto diferido (Gasto — Imposto)</b>		<b>1.146,75</b>	<b>-1.122</b>
<b>Activo por imposto diferido</b>	3.300	-3.300	
		2.895,75	-1.930,5
<b>Saldo do activo por imposto diferido</b>	<b>3.300</b>	<b>2.895,75</b>	<b>965,25</b>
<b>Passivo por imposto diferido</b>	-13.200	1.320	990
		-2.062,5	2.062,5
<b>Saldo do passivo por imposto diferido</b>	<b>-13.200</b>	<b>-13.942,5</b>	<b>-10.890</b>

#### Ano 2002

- ▶ D/ 862 a 2761: 404,25 € (2.895,75 – 3.300)
- ▶ D/ 862 a 2762: 742,5 € (-13.942,5 + 13.200)

#### Ano 2003

- ▶ D/ 862 a 2761: 1.930,5 € (965,25 – 2.895,75)
- ▶ D/ 2762 a 862: 3.052,5 € (-10.890 + 13.942,5)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 20. Regime Simplificado de Tributação

A partir de 2001: Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro (“Reforma Fiscal”) (artº 53, CIRC)

► Opção pelo Regime Geral ou Simplificado

#### Abrangidos pelo Regime Simplificado:

- sujeitos Passivos residentes que exerçam a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola
- não estejam isentos nem sujeitos a regime especial de tributação (Grupos de Sociedades)
  - ◆ aplicável à Transparência Fiscal (Sociedades de Profissionais)
- apresentem, no exercício anterior, volume total de proveitos  $\leq 149.639,37$  € (30.000 contos) ou no início da actividade através do volume anualizado de proveitos estimado
- Não optem pelo Regime Geral

Opção por um período de 3 exercícios

#### Cessa a aplicação do regime quando:

- ultrapassado o limite de 149.639,37 € (30.000 contos) de proveitos em 2 exercícios seguidos
- num exercício o volume total de proveitos for em montante superior a 25% do limite (187.049,21 €  $\rightarrow$  37.500 contos)

#### Indicadores de base técnico-científica

- para os diferentes sectores de actividade (Portaria a publicar)

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

- **0,20**  $\rightarrow$  ao valor das vendas de mercadorias e de produtos
- **0,45**  $\rightarrow$  ao valor dos restantes proveitos
  - ◆ exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa
- **0,65**  $\rightarrow$  no caso das Sociedades de Profissionais em Transparência Fiscal (2007, 70%)
- **0,20**  $\rightarrow$  Prestações de serviços do sector de alojamento e restauração (CAE 55)

Taxa de IRC = 20%

- Taxa de IRC 2006 = 15% (Incentivos fiscais à interioridade)
- Taxa de IRC 2006 = 14% (Empresas com sede nos Açores)

Não há tributação autónoma (excepto para as despesas confidenciais: 50%)

Obrigatoriedade de efectuar pagamentos por conta (não há Pagamento Especial por Conta)

Opção pelo Regime Geral: de 3 em 3 anos (antes, se alteração dos limites mínimos)

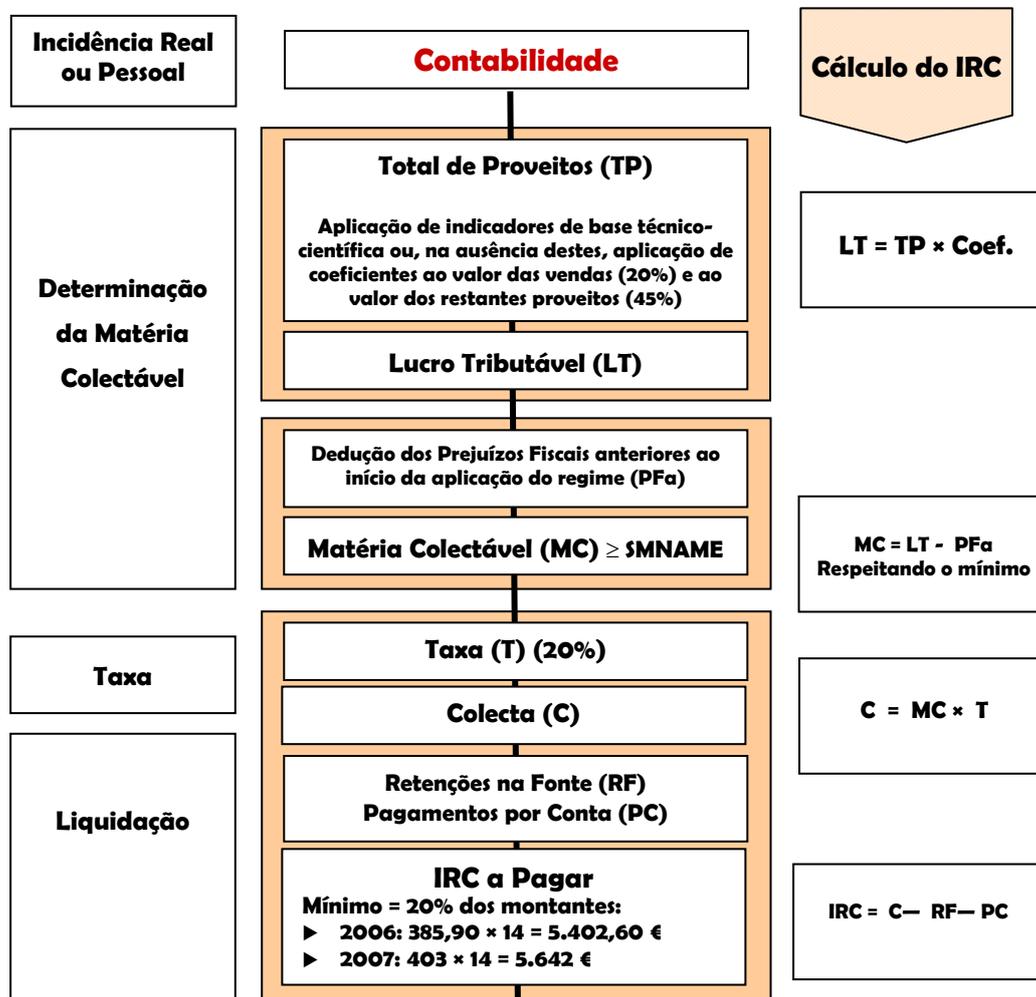
#### Subsídios não destinados à exploração:

- 5 exercícios (início no do recebimento)
- cessando o regime (restante totalmente imputado ao último exercício do regime simplificado)

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**

**20. Regime Simplificado de Tributação**

**Mecânica do Imposto - Regime Simplificado**



**Exemplo**

*SMNAME (Salário Mínimo Nacional Anual Mais Elevado)*

A, Lda, obteve no ano 2000 os seguintes proveitos:

- ▶ vendas = 80.000 € + serviços prestados = 50.000 €

Assim, não tendo optado pelo Regime Geral, ficou no Regime Simplificado, a partir de 2001.

**Hipótese A (em 2001):**

- ▶ vendas = 150.000 € + serviços prestados = 50.000 €

Qual o Regime em 2002 ?

- ▶ Regime Geral: ultrapassa em mais de 25% o limite: (200.000 € > 149.639,37 € × 1,25 = 187.049,21 €)

**Hipótese B (em 2001):**

- ▶ vendas = 100.000 € + serviços prestados = 50.000 €

Em 2002: vendas = 100.000 € + serviços prestados = 50.000 €

Qual o Regime em 2002 ?

- ▶ Regime Simplificado: ultrapassa o limite dos proveitos mas não excede os 25% de acréscimo: (150.000 € > 149.639,37 €)

Em 2003: vendas = 100.000 € + serviços prestados = 50.000 €

Qual o Regime em 2003 ?

- ▶ Regime Geral: ultrapassa o limite em 2 anos consecutivos

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 20. Regime Simplificado de Tributação

#### Exemplo

B, Lda, no Regime Simplificado, obteve no ano 2003 o seguinte proveito:

▶ vendas = 100.000 €

Em 2000 teve um prejuízo fiscal de 18.000 €

Em 2001 e 2002 não teve movimento

Qual o prejuízo fiscal máximo dedutível em 2003 ?

▶ Lucro Tributável (2003) =  $100.000,00 \times 20\% = 20.000,00$  €

▶ Dedução do prejuízo de 2000: 13.750 €

▶ Matéria Colectável:  $20.000 - 13.750 = 6.250$  €

Se em 2004 mantiver as mesmas vendas (100.000 €)

Se optou pela dedução máxima em 2003, qual o prejuízo fiscal máximo dedutível em 2004 ?

▶  $18.000 - 13.750 = 4.250$

#### Exemplo

No Regime Simplificado, para 2007, determine os Proveitos Críticos para as Vendas e para os Serviços Prestados, a partir do qual não se aplica o Rendimento Mínimo

Proveito Crítico das Vendas em 2007 ?

▶ Vendas =  $5.642 \div 20\% = 28.210$  €

Proveito Crítico dos Serviços Prestados em 2007 ?

▶ Outros Proveitos =  $5.642 \div 45\% = 12.538$  €

#### Exemplo

C, Lda, no Regime Simplificado, obteve no ano 2006:

▶ vendas = 100.000 €

▶ recebimento de subsídio de 20.000 € (p/ aquisição de imobilizado)

Qual a matéria colectável de 2006 ?

▶  $MC = 100.000 \times 20\% + 4.000 \times 45\% = 21.800$  €

Qual a matéria colectável de 2006, se optar para o Regime Geral em 2007 ?

▶  $MC = 100.000 \times 20\% + 20.000 \times 45\% = 29.000$  €

#### Exemplo

Quais os custos para que seja indiferente a aplicação dos dois regimes ?

Ano 2006	Regime Geral	Regime Simplificado	Regime Geral (indiferença)
Vendas	80.000	80.000	80.000
Prestação de serviços	40.000	40.000	40.000
<b>Total de proveitos</b>	<b>120.000</b>	<b>120.000</b>	<b>120.000</b>
<b>Total dos custos</b>	<b>90.000</b>	<b>90.000</b>	<b>94.982</b>
<b>Resultado contabilístico</b>	<b>30.000</b>	<b>30.000</b>	<b>25.018</b>
<b>Matéria colectável</b>	<b>30.000</b>	<b>30.000</b>	<b>25.018</b>
<b>IRC (Colecta) (Taxas e derrama: 27,5%; 22%)</b>	<b>8.250</b>	<b>7.480</b>	<b>6.880</b>
<b>Tributação autónoma</b>	<b>600</b>	<b>0</b>	<b>600</b>
<b>Total IRC</b>	<b>8.850</b>	<b>7.480</b>	<b>7.480</b>

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 21. Entidades que não exercem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

#### Actividades culturais, recreativas e desportivas

- ▶ Entidades sujeitas a IRC (artº 2, nº 1, a), CIRC)

#### O IRC incide sobre o rendimento global

- ▶ soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS (artº 3, nº 1, b), CIRC e artº 48, nº 1, CIRC)

#### Isentos de IRC

- ▶ os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas (artº 11, nº 1, CIRC)
- ▶ não isentos os rendimentos provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida (artº 11, nº 3, CIRC)

Se os rendimentos brutos sujeitos não excederem 7.481,97 € (1.500 contos)

- ▶ rendimentos isentos (artº 52, nº 1, EBF)

Se clube desportivo (artº 52, nº 2, EBF)

- ▶ importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas ou por ele despendidas em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento
  - ▶ não provenientes de subsídios
  - ▶ podem ser deduzidas ao rendimento global até ao limite de 90% da soma algébrica dos rendimentos líquidos
  - ▶ sendo o eventual excesso deduzido até ao final do 2º exercício seguinte ao do investimento
- Subsídios e donativos (incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados aos fins estatutários)
- ▶ considerados rendimentos não sujeitos a IRC (artº 49, nº 3, CIRC)

Não há lugar a pagamentos por conta (artº 96, nº 1, CIRC)

#### Exemplo

Associação Recreativa X, é uma associação recreativa e de lazer, onde se praticam algumas modalidades desportivas nomeadamente ginástica, danças de salão, artes marciais, ...

Possui nas suas instalações um pequeno bar que explora

No ano de 2006 obteve os rendimentos e suportou os custos que a seguir se discriminam:

#### Rendimentos brutos:

Ginástica	20.000 €
Danças de Salão	30.000 €
Artes Marciais	7.500 €
Outras actividades desportivas	12.500 €
Bar	10.000 €
<b>TOTAL</b>	<b>80.000 €</b>

#### Custos específicos:

Custo das actividades desportivas	55.000 €
Custo do Bar	7.500 €
Custos comuns	8.000 €
<b>TOTAL</b>	<b>70.500 €</b>

Rendimento bruto do Bar	10.000 €
Custos do Bar	7.500 €
Rendimento Líquido	(a) 2.500 €
Custos comuns	1.000 €
<b>Matéria Colectável IRC</b>	<b>1.500 €</b>

#### Determinação da matéria colectável de IRC e o montante de imposto a pagar

$$\begin{aligned}
 (a) \quad & 80.000 \text{ €} \text{ ----- } 8.000 \text{ €} \\
 & 10.000 \text{ €} \text{ ----- } \quad \quad \quad \times \\
 & \quad \quad \quad \times = 1.000 \text{ €} \quad (\text{artº 49, nº 1, b) e nº 2, CIRC})
 \end{aligned}$$

Como os rendimentos brutos do bar excedem 7.481,97 €, esses rendimentos estão sujeitos, sendo a taxa a aplicar de 20% (artº 80, nº 4, CIRC): Imposto a pagar = 1.500 € × 20% = 300 €

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 21. Entidades que não exercem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

#### Exemplo

##### Actividade desenvolvida por Clube Desportivo

O clube de futebol Y, desenvolve a sua actividade desportiva possuindo para o efeito um campo de futebol, onde jogam e treinam diversas equipas de futebol juvenil e infantil (desporto amador). Paralelamente a esta actividade obtém receitas dum pequeno bar que explora directamente, publicidade no campo de futebol e aluguer de espaço para colocação de antenas de telemóveis. Começou ainda a funcionar no ano de 2004, durante os fins de semana, uma sala de bingo. Dado o interesse do trabalho comunitário desenvolvido recebeu ainda da Câmara Municipal, da sua área, um subsídio de apoio à equipa de futebol, bem como diversos donativos.

Os valores evidenciados pela contabilidade relativamente ao ano de 2006 foram:

##### Receitas:

Actividade desportiva	125.000 €
Receitas do Bingo	4.800 €
Publicidade	6.000 €
Bar	17.500 €
Donativos	2.500 €
Aluguer espaço das antenas	15.000 €
Subsídios	25.000 €
<b>TOTAL</b>	<b>195.800 €</b>

##### Custos:

Actividade desportiva	130.000 €
Bingo	4.000 €
Bar	12.500 €
<b>TOTAL</b>	<b>146.500 €</b>

Cálculo do IRC, a pagar ou a recuperar

Relativamente aos subsídios e aos donativos

► rendimentos não sujeitos a IRC (artº 49, nº 3, CIRC)

##### Determinação do rendimento global

	Bingo	Publicidade	Bar	Antenas	Total
Rendimento Bruto	4.800	6.000	17.500	15.000	43.300
Dedução Específica	4.000	0	12.500	0,00	16.500
Rendimento Líquido	800	6.000	5.000	15.000	26.800
<b>Rendimento Global</b>	<b>26.800</b>				

Sendo um clube desportivo, há lugar ao benefício previsto no artº 52, nº 2, EBF

Assim teremos:

Rendimento Global ..... 26.800 €

Benefício fiscal (artº 52) ..... 24.120 € (α)

Matéria Colectável ..... 2.680 €

(α) Custos em actividades desportivas não provenientes de subsídios

►  $130.000 - 25.000 = 105.000$

deduzirá até à concorrência, podendo o excesso ser deduzido até ao final do 2º exercício seguinte ao do investimento

►  $26.800 \times 90\% = 24.120$

A taxa a aplicar será de 20% (artº 80, nº 4, CIRC)

► Imposto a pagar =  $2.680 \times 20\% = 536$  €

Comparando este caso com o anterior repare-se que o clube desportivo, por força do artº 52, nº 2, EBF, é mais beneficiado que as colectividades de cultura e recreio

O Bingo não está sujeito a Imposto Especial de Jogo (não se enquadra no artº 7, CIRC)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 21. Entidades que não exercem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

#### Exemplo

##### Cooperativas

Uma cooperativa, cujo objectivo é a armazenagem e comercialização da fruta produzida pelos cooperadores, obteve, no exercício de 2006, um resultado negativo de 43.000 €, assim repartido:

- ▶ -50.000 € → no sector de comercialização da fruta produzida pelos cooperantes
- ▶ +5.000 € → no sector de comercialização da fruta adquirida a terceiros (não cooperantes)
- ▶ +2.000 € → de juros de depósitos bancários

Pretende-se:

- ▶ A quantificação do IRC que esta cooperativa iria pagar
- ▶ A análise da possibilidade de evitar, face aos resultados globais negativos, essa tributação

Determinação do IRC que esta cooperativa iria pagar:

- ▶ Sendo uma cooperativa agrícola está isenta de IRC nos termos do artº 13, nº 1, a), EFC - Estatuto Fiscal Cooperativo aprovado pela Lei 85/98 de 18 de Dezembro
- ▶ Com excepção dos resultados provenientes de operações com terceiros, de actividades alheias aos fins cooperativos e ... (artº 7, nº 3, EFC)

Assim sendo o prejuízo de 50.000 € está isento e os resultados positivos da comercialização da fruta adquirida a terceiros (não cooperantes) e de juros de depósitos bancários estão sujeitos à taxa normal de IRC

- ▶ O IRC do exercício de 2006 é de 25%:
  - ♦  $(5.000 + 2.000) \times 25\% = 1.750 \text{ €}$

Face aos resultados globais negativos, é possível evitar essa tributação

- ▶ A cooperativa poderá renunciar à isenção (artº 13, nº 5, EFC)
  - ♦ com efeitos a partir do período de tributação seguinte àquele a que respeita a declaração periódica de rendimentos em que manifestarem essa renúncia
  - ♦ aplicando-se o regime geral de tributação em IRC durante, pelo menos, 5 períodos de tributação
  - ♦ ou seja se a situação se mantiver nos anos futuros terá conveniência em renunciar
  - ♦ não poderá contudo é fazê-lo com efeitos retroactivos

O IRC retido na fonte dos rendimentos de aplicação de capitais

- ▶ não tem a natureza definitiva por a situação não se enquadrar no artº 13, nº 4, EFC
- ▶ não são abrangidos pelas isenções os rendimentos sujeitos a IRC por retenção na fonte, a qual terá carácter definitivo no caso de a cooperativa não ter outros rendimentos sujeitos, aplicando-se as taxas que lhe correspondam

Cuidados no preenchimento da M/22:

- ▶ encontrando-se a cooperativa isenta, o prejuízo de 50.000 € será inscrito no C 323 da coluna "Com isenção", e o resultado positivo de 7.000 € no C 302 da coluna "Regime Geral", ambos do Q 09 da M/22
- ▶ o Q 10 será preenchido com a inscrição de 1.750 € no C 347, procedendo-se à liquidação em moldes normais (dedução da retenção na fonte do IRC referente ao depósito e aplicação da derrama)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 22. Planeamento Fiscal

#### Fraude fiscal

- ▶ actuação ilícita do contribuinte visando a redução da carga fiscal
- ▶ baseia-se no não cumprimento da lei

#### Evasão fiscal

- ▶ actuação do contribuinte tendente à redução da carga fiscal mas recorrendo a meios lícitos ou legais
- ▶ muitas vezes, a evasão fiscal aparece relacionada com deficiências ou lacunas da lei, podendo assim ser combatida mediante a alteração da lei

#### Elisão fiscal

- ▶ conceito intimamente ligado ao planeamento ou engenharia fiscal
- ▶ consistirá numa actuação do contribuinte que, apesar de não ter necessariamente como objectivo imediato a redução da carga fiscal, tenta racionalizar da forma mais vantajosa a incidência das normas fiscais

### Planeamento Fiscal

#### Maior Economia de Custos

Prática de actos lícitos no sentido de fazer a escolha mais racional face aos regimes fiscais existentes:

- ▶ evitar a aplicação de normas, transferindo o facto tributário para uma ordem jurídica mais favorável (taxas ou regras de cálculo da matéria colectável)
- ▶ exercer uma influência voluntária no elemento de conexão

Esta actuação das empresas poderá passar por:

- ▶ divisão do rendimento, colocando-o em diferentes jurisdições fiscais
- ▶ uma acumulação do rendimento numa zona de baixa tributação
- ▶ transferência do rendimento de um ordenamento para outro que lhe conceda tratamento mais favorável
- ▶ criar rendimentos em países com tributação baixa ou não tributação
- ▶ criar custos em países com tributação alta (como Portugal)

#### Três métodos de elisão fiscal:

- ▶ Preços de transferência
- ▶ Paraísos fiscais
- ▶ Acordos de Dupla Tributação

#### Paraísos Fiscais

- ▶ Zona de Baixa Tributação (ZBT) e Regime Fiscal Claramente Mais Favorável (RFC+F)
  - ♦ Portaria 1272/2001, de 9 de Novembro (lista aprovada pelo Ministério das Finanças)

#### Regime claramente mais favorável

- ▶ se forem residentes num dos territórios constantes da lista
- ▶ se a entidade credora não for tributada pelo seu rendimento
- ▶ se for tributada a uma taxa efectiva inferior a 60% da taxa do IRC

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 22. Planeamento Fiscal

#### Factores relevantes para a crescente importância dos paraísos fiscais

- ▶ o aumento da internacionalização dos negócios e operações
- ▶ a dupla tributação ou a tributação a taxas elevadas do rendimento de particulares e empresas
- ▶ o aumento da importância dos mercados de capitais internacionais e a utilização de novos instrumentos financeiros

#### Objectivos da utilização dos paraísos fiscais

- ▶ a necessidade de fixar o capital internacional
- ▶ menor nível de tributação
- ▶ maior rentabilidade nas aplicações financeiras
- ▶ confidencialidade e segurança
- ▶ inexistência de restrições ou regulamentos
- ▶ fugir a restrições governamentais
- ▶ aproveitar legislação mais avançada
- ▶ disfarçar origem dos bens por razões políticas ou religiosas

#### Factores importantes do ponto de vista fiscal

- ▶ baixa ou não tributação de lucros
- ▶ ausência de retenção na fonte sobre dividendos, royalties, juros e serviços prestados
- ▶ inexistência da legislação que combata a imputação de lucros em offshore aos sócios
- ▶ inexistência de restrições ou regulamentos

#### Exemplo



#### Interposição de um "offshore":



## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 22. Planeamento Fiscal

#### Acordos de Dupla Tributação (ADT)

- ▶ aplicam-se a Pessoas/Entidades que sejam residentes em um ou nos dois Estados contratantes

Não cobrem:

- ▶ impostos indirectos, segurança social, coimas e multas e impostos locais

Disposições mais relevantes:

- ▶ residência, estabelecimento permanente, dividendos, royalties, juros, outros rendimentos
- ▶ Incluindo regras de não-discriminação, procedimento amigável, troca de informações

#### Normas Anti-abuso

Meios de evitar a evasão/elisão fiscal:

- ▶ retenção na fonte
- ▶ forçar a declarar bens localizados em paraísos fiscais
- ▶ tributar a emigração de empresas

Conceito de relações especiais:

- ▶ participação directa ou indirecta de, pelo menos, 10%
- ▶ ambas sob o controlo de uma mesma entidade
- ▶ equiparação das situações em que haja prestação de garantia

#### Estatuto de Benefícios Fiscais (artº 26, EBF)

Isenção de IRS/IRC para as mais-valias resultantes de partes sociais obtidas por não residentes, excepto:

- ▶ entidades não residentes sem estabelecimento estável, detidas, directa ou indirectamente, em mais de 25% por entidades residentes
- ▶ entidades não residentes sem estabelecimento estável, domiciliadas em Regime Fiscal Claramente mais Favorável
- ▶ participações em sociedades residentes cujo activo seja, em mais de 50%, bens imobiliários situados em Portugal
- ▶ ou, sendo SGP's, se encontre em relação de domínio com outra sociedade portuguesa que preencha aqueles requisitos

#### Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (artº 23, nº 5, CIRC)

Não são aceites como custos ou perdas os suportados com a transmissão onerosa de partes sociais quando detidos há, pelo menos, três anos, desde que:

- ▶ adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais (artº 58, nº 4, CIRC)
- ▶ adquiridos a entidades com residência fiscal numa zona de baixa tributação
- ▶ adquiridas a entidades residentes sujeitas a um regime especial de tributação

Transmissões e aquisições de partes sociais para efeitos de reinvestimento não podem ser efectuadas (artº 45, nº 4, CIRC):

- ▶ a entidades com as quais existam relações especiais (artº 58, CIRC)
- ▶ a entidades com residência fiscal numa zona de baixa tributação

Presunção de rendimento predial anual bruto de 1/15 do valor patrimonial do imóvel (artº 51, CIRC):

- ▶ prédios não arrendados e não afectos a actividade económica detidos por entidade residente em zona com regime claramente mais favorável
  - ◆ excepto se provar que o prédio está devoluto ou não é fruído por entidade domiciliada em Portugal

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 22. Planeamento Fiscal

#### **Pagamentos a Entidades Não Residentes** (artº 59, CIRC)

##### **Princípio**

- ▶ não são dedutíveis para efeitos fiscais importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a entidades não residentes sujeitas a um regime claramente mais favorável

##### **Ónus da prova recai sobre o sujeito passivo**

- ▶ provar que as operações foram efectivamente realizadas
- ▶ sem carácter anormal ou montante exagerado
- ▶ após notificação para o efeito do sujeito passivo com a antecedência mínima de 30 dias

##### **Tributação autónoma à taxa de 35% ou 55% (artº 81, nº 8, CIRC)**

- ▶ despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas a entidades residentes em zona com regime claramente mais favorável
- ▶ salvo se provar que foram operações realizadas sem carácter anormal ou montante exagerado

#### **Imputação de Lucros** (artº 60, CIRC)

##### **Princípio**

Aos sócios residentes, na proporção da participação, e independentemente da distribuição efectiva

- ▶ participação directa ou indirecta de, pelo menos, 25%
- ▶ participação de 10%, quando a sociedade não residente seja detida, directa ou indirectamente, em mais de 50% por entidades residentes

##### **Imputação**

- ▶ efectuada na base tributável do exercício que integrar o termo do período de tributação da sociedade não residente
- ▶ corresponde ao lucro obtido pela sociedade não residente, deduzido do imposto desses lucros

##### **Excluídos:**

- ▶ lucros provenientes em, pelo menos, 75% do exercício de uma actividade agrícola ou industrial no território onde se situa
- ▶ exercício de actividade comercial que não tenha intervenientes residentes em Portugal ou, tendo-os se dirija, predominantemente ao território onde se situa
- ▶ a actividade principal da sociedade não residente não consista na realização das operações:
  - ◆ operações próprias da actividade bancária
  - ◆ actividade seguradora dirigida predominante a residentes fora do território onde se situa
  - ◆ operações relativas a partes de capital ou outros valores mobiliários, direitos da propriedade industrial ou intelectual, know-how, assistência técnica
  - ◆ locação de bens, excepto imóveis situados no território de residência

##### **Correcções em caso de distribuição de dividendos referentes a lucros antes objecto de imputação**

- ▶ dedução por um período de 5 exercícios
- ▶ regime especial de tributação - imputação na sociedade dominante

##### **Documentação fiscal:**

- ▶ contas aprovadas da sociedade residente
- ▶ cadeia de participações directas e indirectas entre as sociedades
- ▶ elementos de prova da tributação da entidade não residente e o cálculo do imposto devido pela entidade se fosse residente em Portugal (excepto entidades residentes em territórios da lista do MF)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 22. Planeamento Fiscal

#### Subcapitalização (artº 61, CIRC)

##### Princípio

##### Não dedutibilidade para efeitos fiscais

- ▶ dos juros relativos ao endividamento excessivo de um sujeito passivo residente perante uma entidade não residente com a qual tenha relações especiais

Rácio de subcapitalização (em qualquer data do exercício):

$$\frac{\text{Endividamento}}{\text{Capital próprio}} = 2$$

##### Conceito de Endividamento:

- ▶ todas as formas de crédito incluindo as resultantes de operações comerciais (com mais de 6 meses sobre vencimento)

##### Conceito de Capital Próprio:

- ▶ capital social acrescido de todas as rubricas de CP, excepto as que traduzem mais-valias potenciais ou latentes, por exemplo, resultantes de reavaliações não autorizadas/MEP

##### Ónus da prova recai no sujeito passivo:

- ▶ prova de que conseguiria o mesmo nível de endividamento, e em condições análogas, de uma entidade independente
- ▶ deve integrar o processo de documentação fiscal do artº 121, CIRC

#### Preços de Transferência

##### Conceito

- ▶ são os “preços” pelos quais partes relacionadas transaccionam produtos e serviços
- ▶ “preços” em sentido lato: (taxa de juro, royalty, management fee, condições contratuais, prémio, remuneração, preço de um serviço)
  - ♦ fee - honorários fixos, previamente estipulados, cobrados ao cliente por uma agência, pela prestação de serviços de consultoria, assessoria, planeamento, ...

##### O Princípio do “Arm's Length”

- ▶ as condições acordadas entre duas partes relacionadas devem ser idênticas às que seriam estabelecidas entre entidades independentes (princípio da plena concorrência)
- ▶ neutralidade do ponto de vista fiscal

##### Objectivos do regime

- ▶ respeito pelo princípio da plena concorrência e pelo princípio da paridade fiscal
- ▶ evitar a transferência de lucros/deslocalização da receita
- ▶ possibilitar à Administração Fiscal efectuar as correcções que entenda necessárias para a determinação do lucro tributável “real”

##### Regimes em outros Países

- ▶ crescente importância dos Preços de Transferência
- ▶ as transacções globais são a tendência
- ▶ numa economia global, as fronteiras deixam de ter importância
- ▶ uma maior incidência na imputação das funções, dos riscos e dos activos da actividade
- ▶ área de potencial conflito entre autoridades fiscais de diferentes países

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 23. Preços de Transferência

#### Legislação Portuguesa específica:

- ▶ Artº 58, CIRC - Preços de Transferência
- ▶ Portaria 1446-C/2001, de 21.12 - Regime dos Preços de Transferência
- ▶ Portaria 1272/2001, de 9.11 - Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis
- ▶ Artº 59, CIRC - Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado
- ▶ Artº 60, CIRC - Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado
- ▶ Artº 61, CIRC - Subcapitalização

#### Regime Actual (artº 58, CIRC)

- ▶ entrada em vigor a 1 de Janeiro de 2002
- ▶ regulamentado pela Portaria 1446-C/2001 (de 21 de Dezembro de 2001)
- ▶ conceito de relações especiais
- ▶ âmbito de aplicação
- ▶ termos para determinação dos preços
  - ♦ acordos e condições de contratação das operações
  - ♦ operações visadas
  - ♦ métodos intragrupo

#### Relações Especiais

##### Conceito de Relações Especiais

Alargado a qualquer entidade que possa, directa ou indirectamente, exercer uma influência significativa na gestão

- ▶ entidade que detenha uma participação, directa ou indirecta, não inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto de uma sociedade
- ▶ pelo menos 10% do capital social ou dos direitos de voto de duas sociedades seja detido pela mesma entidade
- ▶ entre uma sociedade e os membros dos respectivos órgãos sociais ou outras pessoas que com eles estejam ligados por casamento ou parentesco próximo
- ▶ entre duas sociedades quando a maioria dos membros dos respectivos órgãos sociais sejam comuns ou estejam ligados por casamento ou parentesco próximo
- ▶ entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente
- ▶ empresas que se encontrem em relação de domínio

##### Relações especiais

- ▶ entidades entre as quais se verifique uma situação de dependência no exercício da própria actividade, por força de relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas, directa ou indirectamente estabelecidas/praticadas entre elas, designadamente:
  - ♦ aprovisionamento de matérias-primas, know-how, direitos de propriedade industrial ou intelectual, acesso a canais de venda, desenvolvimento da própria actividade, fixação de preços ou condições de efeito económico equivalentes, decisões de gestão

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 23. Preços de Transferência

#### Métodos de determinação de Preços de Transferência

##### Âmbito objectivo de aplicação:

- ▶ operações comerciais (inclui operações sobre bens corpóreos ou incorpóreos, direitos ou serviços)
- ▶ operações financeiras
- ▶ acordos intragrupo de partilha de custos
- ▶ acordos intragrupo de prestação de serviços

##### Âmbito subjectivo de aplicação:

- ▶ operações vinculadas entre sujeitos passivos de IRC/IRS ou entre um sujeito passivo de IRC/IRS e uma entidade não residente
- ▶ operações entre uma entidade não residente e o seu estabelecimento estável em Portugal ou entre este e outros estabelecimentos estáveis da mesma entidade

##### Regra:

- ▶ análise individualizada das operações

##### Excepções:

- ▶ análise numa base agregada ou por séries de operações desde que sejam operações interligadas ou continuadas
- ▶ quando seja impraticável a determinação do preço para cada operação (custos elevados ou insuficiência de informação)

##### Análise numa base agregada (exemplos):

- ▶ fornecimento continuado de bens ou serviços
- ▶ cedência do direito de exploração de elementos incorpóreos
- ▶ fixação de preços que apresentem complementaridade funcional ou identidade tipológica (linha de produtos)

#### Métodos de determinação de preços em condições "arm's length":

- ▶ Método do preço comparável de mercado (comparable uncontrolled price method - CUPM)
- ▶ Método do preço de revenda minorado (resale price method - RPM)
- ▶ Método do custo majorado (cost plus method - CPM)
- ▶ Método do fraccionamento do lucro (transactional profit method - TPM)
- ▶ Método da margem líquida da operação (transactional net margin method - TNMM)
- ▶ Outros métodos

Os métodos TPM, TNMM e outros são de aplicação "subsidiária".

#### Método do preço comparável de mercado (CUPM)

- ▶ grau mais elevado de comparabilidade
- ▶ operações similares em circunstâncias idênticas
  - ♦ quando o sujeito passivo ou outra empresa do Grupo realiza operações comparáveis com entidades não-vinculadas
  - ♦ quando uma entidade independente realiza operações comparáveis no mesmo mercado ou mercados similares

Utilização em royalties, taxas de juro, fees de serviços ...

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 23. Preços de Transferência

#### Método do preço de revenda minorado (RPM)

- ▶ tem por base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade independente
- ▶ operação relativa a um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais
- ▶ ao preço é deduzida uma margem de lucro bruto praticada por essa entidade com terceiros ou por uma terceira entidade numa operação comparável
  - ◆ a margem de lucro bruto deve cobrir custos de venda e custos operacionais e, ainda, garantir uma remuneração adequada tendo em conta as funções, riscos assumidos e activos utilizados

#### Método do custo majorado (CPM)

- ▶ tem por base o montante dos custos (directos e indirectos) suportados por um fornecedor de bens ou serviços
- ▶ operação relativa a um bem ou serviço transaccionado com uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais
- ▶ aos custos é adicionada uma margem de lucro bruto praticada por essa entidade com terceiros ou por uma terceira entidade numa operação comparável
  - ◆ a margem de lucro deve cobrir as despesas gerais administrativas e as despesas de venda acrescidas de uma remuneração adequada para os riscos e funções assumidos pela empresa

#### Método do fraccionamento do lucro (TPM)

##### 1ª modalidade:

- ▶ repartição do lucro global derivado de operações complexas ou séries de operações vinculadas realizadas entre as partes intervenientes tendo por base a contribuição de cada uma (funções, riscos, intangíveis detidos)

##### 2ª modalidade:

- ▶ a cada uma das partes é atribuída uma fracção do lucro global que reflecta a remuneração apropriada susceptível de ser obtida com o tipo de operações que realiza
- ▶ posteriormente, procede-se ao fraccionamento do lucro residual em função do valor relativo da sua contribuição

##### Pode ser utilizado sempre que:

- ▶ operações vinculadas revelem um grau elevado de integração
- ▶ a existência de activos incorpóreos de elevado valor e especificidade que torne impossível estabelecer um grau elevado de comparabilidade com operações não vinculadas

#### Método da margem líquida da operação (TNMM)

- ▶ baseia-se no cálculo da margem de lucro líquido obtida numa operação ou séries de operações com base num determinado indicador por comparação com operações não vinculadas similares
- ▶ indicador apropriado (sobre custos, vendas, activos)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 23. Preços de Transferência

#### Métodos visando a determinação de preços em condições “arm’s length”:

##### Escolha do método:

- ▶ assegurar o mais elevado grau de comparabilidade e, logo, a melhor estimativa de um preço independente
- ▶ melhor método para cada tipo de operação
- ▶ circunstancialismos a considerar na escolha do método
- ▶ percurso da selecção

##### Factores de comparabilidade:

- ▶ características dos bens, serviços, direitos (qualidade do produto, com ou sem marca)
- ▶ posição de mercado (monopólio, muito concorrencial, barreiras à entrada)
- ▶ situação económica-financeira da empresa (prazos alargados de pagamento)
- ▶ a estratégia de negócio (novo mercado)
- ▶ funções desempenhadas pelas empresas (com ou sem marketing)
- ▶ activos utilizados
- ▶ repartição do risco (contract manufacturer)
- ▶ outros condicionalismos (descontos, garantia de entrega atempada, logística)

#### Acordos entre entidades relacionadas

- ▶ acordos celebrados entre entidades relacionadas
  - ◆ acordos de partilha de custos
  - ◆ equivalência entre valor da contribuição suportada e da que seria aceite entre partes independentes
  - ◆ contribuições equivalentes aos benefícios usufruídos
  - ◆ não aceitável a majoração de custos, excepto nos acordos de aquisição conjunta em que se deve acrescer a margem adequada aos custos de estrutura da sociedade adquirente.
- ▶ acordos de prestação de serviços intragrupo
  - ◆ a actividade prestada tenha um valor económico que justifique o preço
  - ◆ o preço é o que estaria disposto a pagar a uma entidade independente
  - ◆ métodos: CUPM ou CPM (ausência de comparáveis)
- ▶ acordos de prestação de serviços intragrupo
  - ◆ margem de lucro apropriada à situação concreta
  - ◆ individualização do valor dos serviços, sempre que possível (método directo)
  - ◆ método indirecto: repartição dos custos globais (com base em volume de vendas, margem de lucro bruto, despesas com pessoal, unidades produzidas)

#### Orientações da OCDE

- ▶ os lucros expectáveis resultantes dos bens incorpóreos
- ▶ a natureza da patente (uma patente “original” justifica um preço mais elevado do que uma patente destinada a aperfeiçoar um processo já existente)
- ▶ a zona geográfica na qual os direitos poderão ser exercidos
- ▶ a natureza exclusiva ou não exclusiva dos direitos cedidos
- ▶ o investimento de capital efectuado pelo cedente, bem como despesas de arranque incorridas
- ▶ o período durante o qual a patente mantém o seu valor económico
- ▶ o contributo que o processo patenteado tem para o produto final
- ▶ e a autorização ou não de sublicenciamento

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 23. Preços de Transferência

#### Obrigações do sujeito passivo

- ▶ Declaração Anual
- ▶ Declaração Modelo 22
- ▶ Dossier de preços de transferência

#### Declaração anual

- ▶ declarar a existência ou não de relações especiais
- ▶ em caso afirmativo, haverá que:
- ▶ identificar as entidades em causa
- ▶ identificar e declarar os montantes das operações
- ▶ declarar se organizou à data a documentação relativa aos preços de transferência praticados

#### Declaração Modelo 22

- ▶ correcções positivas na determinação do lucro tributável, quando:
- ▶ se tratem de operações com não residentes
- ▶ em que não se observe o princípio do “arm's length”

#### Dossier de preços de transferência:

- ▶ política interna de preços de transferência
- ▶ documentação anual e contemporânea
- ▶ não é obrigatório para entidades com valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a 3.000.000 €
- ▶ o dossier tem que ser mantido por um período de 10 anos
- ▶ penalidades

#### Política interna de preços de transferência

- ▶ descrição do negócio e do sector
- ▶ descrição das transacções vinculadas
- ▶ análise funcional
- ▶ selecção do método mais apropriado
- ▶ aplicação do método
  - ◆ escolha de comparáveis
  - ◆ ajustes de comparabilidade
- ▶ validação, justificação do princípio de plena concorrência

#### Informação relevante:

- ▶ documentação relativa às entidades com as quais tem relações especiais e documentação de suporte das operações.
- ▶ documentação relativa às entidades/bens/serviços usados como termo de comparação.
- ▶ análises funcionais e financeiras.
- ▶ dados sectoriais.
- ▶ estudos técnicos sobre áreas essenciais do negócio
- ▶ contratos e outros actos jurídicos
- ▶ informação sobre os dados comparáveis utilizados
- ▶ estratégias e políticas do negócio

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades

#### Constituição de Sociedades

##### Promotores

As pessoas que tomam a iniciativa de constituir a sociedade

- ▶ procedem à recolha de informação sobre a actividade que projectam desenvolver
- ▶ avaliam a viabilidade do negócio e possibilidade de reunir os meios necessários em termos de capital e de recursos humanos
- ▶ suportando sob sua responsabilidade todas as despesas, incluindo as necessárias à constituição da sociedade:
  - ◆ pedido do Certificado de Admissibilidade da firma e do Cartão Provisório de Identificação de Pessoa Colectiva
  - ◆ a solicitar junto do Registo Nacional de Pessoas Colectivas

##### Fundadores

As pessoas que formalmente, por escritura pública, constituem a sociedade

- ▶ em regra são as mesmas pessoas dos Promotores, ou parte delas

Não chegando a sociedade a constituir-se

- ▶ todas as despesas efectuadas são suportadas pelos promotores
- ▶ artº 280, nº 4, CªC (subscrição incompleta)

Transferência para a sociedade das despesas com a sua constituição:

- ▶ a sociedade não pode assumir obrigações derivadas de negócios jurídicos não mencionados no contrato social que versem sobre vantagens especiais, despesas de constituição, entradas em espécie ou aquisições de bens - artº 19, nº 4, CªC

Na celebração do contrato é usual:

- ▶ os Fundadores declararem que autorizam o órgão de gestão a custear as despesas de constituição da sociedade

1ª formalidade a cumprir com vista à constituição duma sociedade

- ▶ Pedido do Certificado de Admissibilidade de firma
- ▶ Cartão Provisório de Identificação de Pessoa Colectiva
  - ◆ insusceptíveis de confusão com os de sociedades já existentes
  - ◆ identificam a natureza jurídica da sociedade

##### Sociedade por Quotas

A firma deve ser formada: (artº 200, CªC)

- ▶ com ou sem sigla, pelo nome ou nomes dos sócios, ou por uma denominação particular, ou pela reunião de ambos esses elementos
- ▶ pode conter expressões indicativas do objecto social
- ▶ concluirá pela palavra "Limitada" ou pela abreviatura "Lda"

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades****Sociedade Unipessoal por Quotas**

Além das regras relativas à sociedade por quotas: (artº 270-B, CSC)

- ▶ a firma destas sociedades deve ser formada pela expressão “sociedade unipessoal” ou pela palavra “unipessoal”
- ▶ antes da palavra “Limitada” ou da abreviatura “Lda”

**Sociedade Anónima**

A firma deve ser formada: (artº 275, CSC)

- ▶ com ou sem sigla, pelo nome ou nomes dos sócios, ou por uma denominação particular, ou pela reunião de ambos esses elementos
- ▶ pode conter expressões indicativas do objecto social
- ▶ concluirá com “Sociedade Anónima” ou pela abreviatura “SA”

O Pedido do Certificado de Admissibilidade e do Cartão Provisório de Identificação de Pessoa Colectiva:

- ▶ tem de ser requerido por futuro sócio
- ▶ pode ser apresentado electronicamente, via Internet, conforme previsto no DL 12/2001, de 25 de Janeiro
- ▶ na sua posse deve diligenciar-se com vista à celebração do contrato social que deve ser celebrado por escritura pública (artº 7, CSC)

O contrato social deve conter os elementos seguintes (artº 9, CSC):

- ▶ os nomes ou firmas de todos os sócios fundadores e outros dados de identificação destes
- ▶ o tipo de sociedade, a firma da sociedade, o objecto da sociedade, a sede da sociedade
- ▶ o capital social, salvo nas sociedades em nome colectivo em que todos os sócios contribuam apenas com a sua indústria
- ▶ a quota de capital e a natureza da entrada de cada sócio, bem como os pagamentos efectuados por conta de cada quota
- ▶ consistindo a entrada em bens diferentes de dinheiro, a descrição destes e a especificação dos respectivos valores

**Subscrição do Capital**

Referência à quota de capital e à natureza da entrada de cada sócio

Antes da celebração do contrato definida a subscrição do capital:

- ▶ o compromisso por partes dos futuros sócios de entregar à sociedade determinados bens para a formação do capital social

Na sociedade por quotas:

- ▶ o capital não pode ser inferior a 5.000 € (artº 201, CSC)
- ▶ nenhuma quota pode ser inferior a 100 € (artº 219, nº 3, CSC)

Na sociedade anónima:

- ▶ o valor nominal mínimo do capital é de 50.000 € (artº 276, CSC)
- ▶ todas as acções têm o mesmo valor nominal (mínimo de 1 cêntimo)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades

#### Pela subscrição de capital

- ▶ **subscritores tornam-se devedores da sociedade**
- ▶ **tal débito é objecto de registo na conta 264 Subscritores de Capital**
  - ◆ 2641 - Entidades públicas
  - ◆ 2642 - Entidades privadas
  - ◆ 2649 - Outras entidades

#### Exemplo

A, B e C deliberam constituir uma sociedade por quotas com o capital social de 30.000 €, subscrito em partes iguais:

A subscrição do capital pode ser:

Descrição	Débito	Crédito
26 Outros devedores e credores		
264 Subscritores de capital		
2642 Entidades privadas		
2642.1 A	10.000	
2642.2 B	10.000	
2642.3 C	10.000	
51 Capital		30.000

#### Particular

- ▶ **todo o capital é subscrito por um número determinado de pessoas previamente identificadas (os fundadores)**

#### Pública

- ▶ **não estão previamente determinados todos os subscritores - recurso a comercialização pública dos títulos represe**

Quando apelo à subscrição pública, há que equacionar 2 cenários:

- ▶ **subscrição incompleta, que poderá conduzir à não constituição da sociedade (artº 280, CSC)**
- ▶ **excesso de subscrição de capital, que determina a devolução das respectivas importâncias (anulação)**

Caso se concretize a constituição da sociedade

- ▶ **as operações relativas à subscrição devem ser reflectidas na contabilidade da sociedade**
- ▶ **as entradas em dinheiro já realizadas devem ser depositadas em instituição de crédito, antes de celebrado o contrato, numa conta aberta em nome da futura sociedade (artº 277, CSC)**

**Realização do Capital (artº 9, g), CSC)**

Além da indicação do valor da quota de cada sócio

- ▶ **o contrato social deve especificar a natureza da entrada de cada sócio**
- ▶ **ou seja, a indicação se o sócio irá pagar (realizar) o montante subscrito em dinheiro ou com a entrega de outros bens diferentes de dinheiro**

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades

As entradas para realização do capital podem revestir as seguintes naturezas:

- ▶ dinheiro
- ▶ bens diferentes de dinheiro (entradas em espécie) (artº 28, CSC)

Quanto às entradas em dinheiro, elas podem ser:

- ▶ antecipadas em relação à escritura
- ▶ imediatas no momento da outorga da escritura
- ▶ diferida

**Regra geral** (artº 26, CSC)

- ▶ devem ser realizadas até ao momento da outorga da escritura

Quanto às sociedades por quotas:

- ▶ pode ser diferida a efectivação de metade das entradas em dinheiro (artº 202, CSC), para datas certas ou ficar dependente de factos certos e determinados (artº 203, CSC)
- ▶ a prestação pode ser exigida a partir do momento em que se cumpra o período de 5 anos sobre a celebração do contrato ou a deliberação de aumento de capital (artº 203, CSC)

Quanto às sociedades anónimas:

- ▶ pode ser diferida a realização de 70% do valor nominal das acções, mas não pode ser diferido o pagamento do prémio de emissão, quando previsto (artº 277, CSC)
- ▶ o diferimento não pode exceder 5 anos (artº 285, CSC)

As entradas em dinheiro já realizadas (artº 202, nº 3, CSC)

- ▶ deve ser depositada em instituição de crédito
- ▶ antes de celebrado o contrato
- ▶ numa conta aberta em nome da futura sociedade
- ▶ devendo ser exibido ao notário o comprovativo do depósito na escritura

Mas, este depósito pode ainda ser comprovado por declaração dos sócios, prestada sob sua responsabilidade (artº 202, nº 4, CSC)

Entradas em bens diferentes de dinheiro (entradas em espécie)

- ▶ não é possível o diferimento da sua realização - efectuadas até à celebração da escritura pública (artº 89, nº 2, CSC)
- ▶ bens entregues objecto de avaliação por ROC - deliberação dos sócios - impedidos de votar os sócios com estas entradas (artº 28, nº 1, CSC)
  - ◆ ROC não pode exercer durante 2 anos funções na sociedade

Se valor atribuído aos bens exceder o do capital a realizar e do eventual prémio de emissão, tal excesso poderá:

- ▶ constituir um crédito do sócio
- ▶ ou ficar abrangido pelo regime de reserva legal
  - ◆ artº 295, nº 3, d), CSC, para as sociedades anónimas
  - ◆ remissão do artº 218, nº 2, CSC, para as sociedades por quotas

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS**
**24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades**
**Exemplo**

Os subscritores do Capital, deliberam as seguintes entradas:

**A ...** - totalidade do valor da quota realizado em dinheiro, na data da escritura

**B ...** - realiza 50% do valor subscrito, na data da escritura, e o restante dentro de 30 dias

**C ...** - entrega uma viatura, avaliada em 12.000 € no relatório do ROC, ficando credor do valor excedentário

À data da escritura:

Descrição	Débito	Crédito
12 Depósitos à ordem		
Depósito de A	10.000	
Depósito de B	5.000	
42 Imobilizações corpóreas		
424 Equipamento de transporte	12.000	
26 Outros devedores e credores		
264 Subscritores de capital		
2642 Entidades privadas		
2642.1 A		10.000
2642.2 B		5.000
2642.3 C		10.000
25 Accionistas (sócios)		
255 (Restantes) accionistas (sócios)		
2551 Empréstimos		
2551.1 C		2.000

Verba excedente ao valor nominal não considerada em crédito do sócio:

- ▶ constitui um acréscimo patrimonial - conta 54 - prémios de emissão

Em termos económicos:

- ▶ os prémios de emissão têm a sua razão de ser nos lucros retidos pela sociedade até à data da entrada para a sociedade de novo sócio
- ▶ que terá de pagar pelas quotas ou acções que subscreve
- ▶ o respectivo valor nominal acrescido do montante correspondente aos lucros retidos e sobre os quais passa a deter direito

Aquando da constituição de uma sociedade

- ▶ não usual a subscrição acima do valor nominal, mas nada impede a subscrição acima do valor nominal
- ▶ o valor nominal da quota ou acções atribuídas a um sócio no contrato de sociedade não pode exceder o valor da sua entrada (artº 25, CSC)

A diferença (Ágios):

- ▶ sujeitos ao regime da reserva legal (artº 295, CSC) - não podem ser distribuídos aos sócios - apenas utilizáveis para incorporação no capital
- ▶ não pode ser diferido o respectivo pagamento (artº 277, CSC)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades

#### Exemplo

Alfa, SA, com sede em Lisboa, deliberou constituir a sociedade Beta, SA, com sede no Porto:

- ▶ o capital de Beta, SA é de 100.000 €, subscrito em 60% pela sociedade Alfa, SA e 40% por técnicos por integram o seu quadro de pessoal e que ficarão afectos à nova sociedade
- ▶ os técnicos realizam o capital em dinheiro e Alfa, SA realiza a sua parte do capital através de:
  - ♦ mercadorias - 30.000 €
  - ♦ equipamento administrativo - 20.000 €
  - ♦ o restante em dinheiro

À data da escritura:

Descrição	Débito	Crédito
<b>1. Subscrição de capital</b>		
26 Outros devedores e credores		
264 Subscritores de capital		
2642 Entidades privadas		
2642.1 Alfa SA	60.000	
2642.2 Restantes accionistas	40.000	
51 Capital		100.000
<b>2. Realização do capital</b>		
32 Mercadorias	30.000	
426 Equipamento administrativo	20.000	
11 Caixa	50.000	
26 Outros devedores e credores		
264 Subscritores de capital		
2642 Entidades privadas		
2642.1 Alfa SA		60.000
2642.2 Restantes accionistas		40.000

#### Aspectos fiscais

A entrega de bens de qualquer espécie para a constituição de uma sociedade é um acto sujeito a Imposto do Selo

- ▶ sobre o valor real dos bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios
- ▶ taxa de 0,4% (nº 26.1, Tabela Geral do Imposto do Selo)

As entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais... constituem um facto sujeito a IMT (artº 2, nº 5, e), IMT)

#### Registo de acções

Nas sociedades anónimas, dispor de registos correspondente às acções representativas do capital

As acções representativas de capital constituem valores mobiliários cuja emissão está sujeita a registo junto do emitente (artº 43, CVM)

Normalização do conteúdo do registo da emissão de acções pela Portaria 290/2000, de 25 de Maio

- ▶ aprovou o modelo do registo de valores mobiliários junto do emitente
- ▶ prescreve termos de abertura e encerramento para este registo a serem assinados por quem vincule o emitente e por um titular do órgão de fiscalização

Sempre que a entidade emitente de valores mobiliários escriturais nominativos não encarregue um intermediário financeiro do respectivo registo cabe-lhe a responsabilidade de efectuar esse registo

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades

#### Despesas de constituição

A constituição de uma sociedade implica a realização de diversas despesas

- ▶ estudos prévios de viabilidade, actos formais de escritura e registo, ...
- ▶ esse montante repercute-se pela vida da sociedade e, por isso, o seu registo não é efectuado nos custos do exercício da constituição mas em imobilizações incorpóreas

As despesas de constituição devem ser:

- ▶ contabilizadas na conta 431 - despesas de instalação, conforme nota explicativa do POC
- ▶ amortizadas no prazo máximo de 5 anos, ponto 5.4.7 dos critérios de valorimetria do POC

Para efeitos fiscais a taxa máxima de amortização é 33,33%, conforme código 2460 da Tabela II anexa ao Decreto-Regulamentar 2/1990

### Dissolução e Liquidação de Sociedades

#### Causas da dissolução:

- ▶ decurso do prazo fixado no contrato
- ▶ deliberação dos sócios
- ▶ realização completa do objecto social
- ▶ declaração de falência
- ▶ perda de metade do capital social (artº 35, CSC)
- ▶ ...

#### Pode ser requerida judicialmente:

- ▶ nº de sócios inferior ao nº legal (> 1 ano), salvo se Estado
- ▶ impossibilidade do exercício da actividade
- ▶ não exercício de actividade durante 5 anos consecutivos

#### Deliberação pelos sócios

capacidade de satisfazer o passivo da sociedade

decisão pela assembleia geral - acta

notário ou secretário da sociedade

consta liquidatários

forma de liquidação

data da dissolução

registo na Conservatória do Registo Comercial

#### Sociedades por quotas:

- ▶ maioria de 75% dos votos (artº 270, CSC)

#### Sociedades anónimas:

- ▶ maioria de 2/3 dos votos emitidos, ou maioria dos votos em segunda convocação (artº 464, CSC, conjugado com artº 383 e 386, CSC)

Deliberada a dissolução, esta deve: (artº 145, CSC)

- ▶ ser consignada em escritura pública
- ▶ ou acta da deliberação lavrada por notário ou pelo secretário da sociedade

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades****Dissolução - início da fase de liquidação**

- ▶ realização de activos
- ▶ dar satisfação aos direitos de terceiros
- ▶ atribuição aos sócios dos valores a partilhar

**Processo de liquidação:**

- ▶ objectivo - extinção da sociedade - cessação para IRC
- ▶ Dissolução = Partilha (se não existirem dívidas)
- ▶ dívidas fiscais ainda não liquidadas - responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios

**Dissolução - entrada em liquidação:**

- ▶ encerramento das contas de 1.1 à data da dissolução
- ▶ firma: acresce “sociedade em liquidação” ou “em liquidação”
  - ♦ declaração de alterações - prazo 15 dias
  - ♦ identificação dos liquidatários

**Prazo da liquidação:**

- ▶ encerrada (e partilha) no prazo de 3 anos
- ▶ prorrogável mais 2 anos, com deliberação dos sócios
  - ♦ penalização fiscal
- ▶ não se verificando, liquidação e partilha judicial

**Exercício do início da liquidação:**

- ▶ separação das contas
  - ♦ de 1.1. à data da dissolução e desta até 31.12
- ▶ objectivo: discriminar as operações de liquidação e partilha
- ▶ anualmente, prestação de contas com relatório pormenorizado do estado da liquidação

**Liquidatários:**

- ▶ pagam todas as dívidas da sociedade, se activo social suficiente
- ▶ preferência: dívidas fiscais (responsabilidade solidária)
- ▶ activo restante, preferência ao reembolso dos entradas efectivamente realizadas
- ▶ parte sobrança positiva, repartido na proporção correspondente à distribuição de lucros
- ▶ se negativo, proporção pelos sócios nas perdas da sociedade

**Após deliberação dos sócios**

- ▶ depósito dos livros, documentos e elementos contabilísticos – quem e onde - conservar durante 5 anos
- ▶ registo de encerramento da liquidação (conservatória do Registo Comercial) – cessação da actividade para efeitos de IRC
- ▶ para efeitos de IVA pode anteceder

**Falência:**

- ▶ declaração de falência, é causa para dissolução
- ▶ realização do activo e pagamento do passivo
- ▶ liquidatário judicial ou administrador de falência nomeado

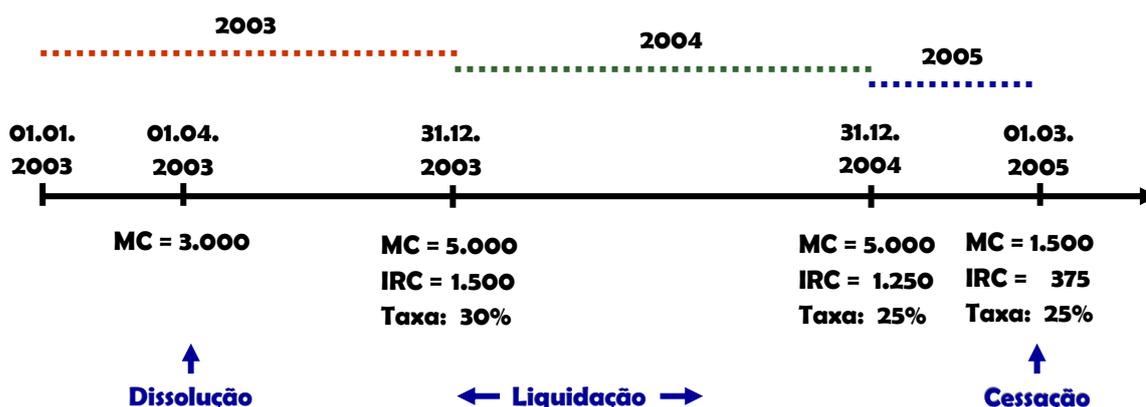
## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades

#### Tributação em IRC

- ▶ **lucro tributável das sociedades em liquidação**
  - ♦ todo o período de liquidação
- ▶ **procedimentos:**
  - ♦ encerramento das contas de 1.1. até à data da dissolução – determinação do lucro tributável desse período
  - ♦ determinação do lucro tributável anualmente no período de liquidação – liquidação provisória
  - ♦ no ano da cessação – lucro tributável desde 1.1. até essa data – liquidação provisória
  - ♦ lucro tributável de todo o período de liquidação – até 3 anos – liquidação definitiva

#### Exemplo



- ▶ **01.04.2003:** Data da dissolução
- ▶ **01.03.2005:** Data da cessação (encerramento da liquidação e consequente registo na Conservatória do Registo Comercial)
  - ♦ não consideração da derrama

#### Declarações modelo 22

- ▶ **2003** – até último dia de Maio de 2004 – tudo em conjunto
  - ♦ dossier fiscal – separação da contabilidade (1.1. à dissolução e dissolução a 31.12)
- ▶ **2004** – até último dia de Maio de 2005
- ▶ **2005** – de 1.1. a 1.3.2005 – declaração do período de cessação
- ▶ **Facultativa** – período de liquidação de 1.4.2003 a 1.3.2005 – declaração do período de liquidação

#### Períodos de tributação provisória integrados na liquidação

- ▶ se houver descida da taxa de IRC (caso em análise)
- ▶ ou prejuízos fiscais que não seja possível reportar “para a frente” mas sim “para trás”

Haverá sempre interesse para o sujeito passivo em proceder à entrega da declaração facultativa do período de liquidação

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades

**Declaração do período de liquidação**  
(facultativa)

- determinação da matéria colectável e cálculo do imposto:

Período	Lucro Tributável
2003 (01.04.2003 a 31.12.2003)	2.000
2004	5.000
2005 (01.01.2005 a 01.03.2005)	1.500
<b>MC período de liquidação</b>	<b>8.500</b>

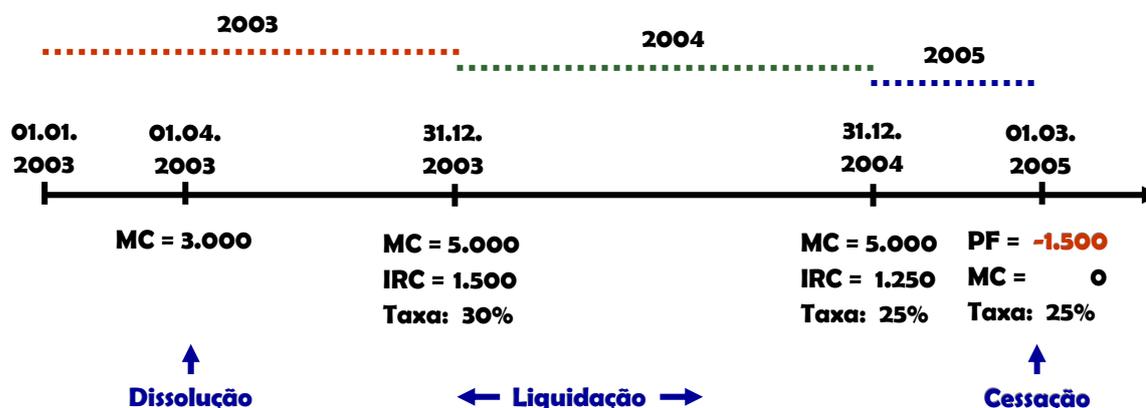
Cálculo do imposto	IRC
IRC liquidado (C358/Q10): $(8.500 \times 25\%)$	2.125
Pagamento por conta (C360/Q10): $(600 + 1.250 + 375)$	-2.225
<b>IRC a recuperar</b>	<b>-100</b>

Corresponde à redução de taxa (30 % à 25%):

- $-2.000 \times 5\% = -100$

Se o ano da dissolução fosse 2004, em que a taxa era de 25%, não haveria qualquer vantagem em apresentar a declaração mod. 22 referente ao período de liquidação

#### Exemplo



**Declaração do período de liquidação**  
(facultativa)

- determinação da matéria colectável e cálculo do imposto:

Período	Lucro Tributável
2003 (01.04.2003 a 31.12.2003)	2.000
2004	5.000
2005 (01.01.2005 a 01.03.2005)	-1.500
<b>MC período de liquidação</b>	<b>5.500</b>

Cálculo do imposto	IRC
IRC liquidado (C358/Q10): $(5.500 \times 25\%)$	1.375
Pagamento por conta (C360/Q10): $(600 + 1.250)$	-1.850
<b>IRC a recuperar</b>	<b>-475</b>

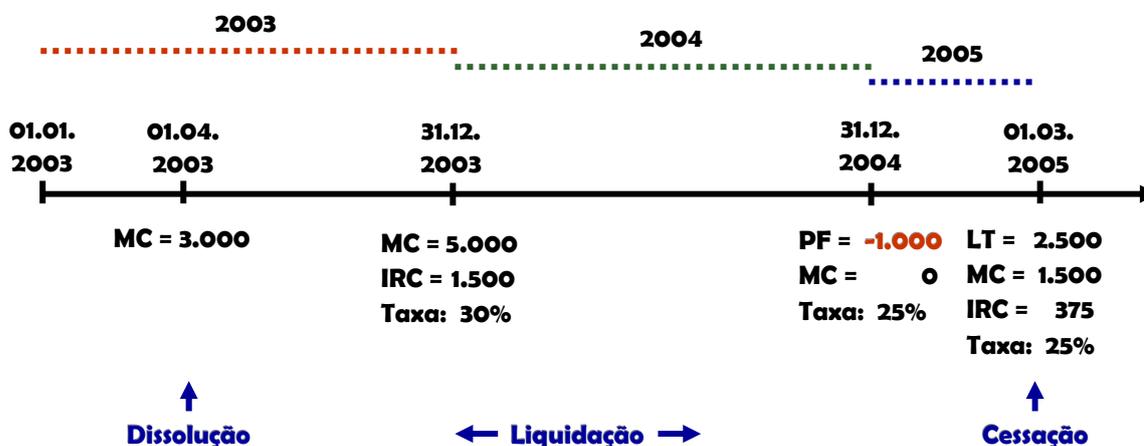
Reporte de prejuízos “para trás” e redução de taxa:

- $-1.500 \times 25\% - 2.000 \times 5\% = -375 - 100 = -475$

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### 24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades

#### Exemplo



**Declaração do período de liquidação (facultativa)**

- ▶ determinação da matéria colectável e cálculo do imposto:

Período	Lucro Tributável
2003 (01.04.2003 a 31.12.2003)	2.000
2004	-1.000
2005 (01.01.2005 a 01.03.2005)	2.500
<b>MC período de liquidação</b>	<b>3.500</b>

Cálculo do imposto	IRC
IRC liquidado (C358/Q10): $(3.500 \times 25\%)$	875
Pagamento por conta (C360/Q10): $(600 + 375)$	-975
<b>IRC a recuperar</b>	<b>-100</b>

Redução de taxa:

- ▶  $-2.000 \times 5\% = -100$

Reporte de prejuízos "para frente"

#### Conclusão:

Declaração facultativa vantajosa se:

- ▶ Redução de taxa
- ▶ Reporte de prejuízos para "trás"

Exemplos: dissolução e liquidação em períodos diferentes

Se período de liquidação > 3 anos

- ▶ liquidações dos anos do período de liquidação definitivas
- ▶ não há lugar a declaração facultativa

Declaração anual - processo de documentação fiscal (artº 73, CIRC)

Após cessação da actividade

- ▶ Pagamentos especiais por conta ainda não deduzidos à colecta
- ▶ Será reembolsada por requerimento ao chefe do SF competente
  - ♦ 90 dias após a data da cessação

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS****24. Constituição, Dissolução e Liquidação de Sociedades****Partilha – Tributação nos sócios****Determinação do resultado da liquidação**

- ▶ em dinheiro
- ▶ se bens, o valor de realização é o valor de mercado

**Aspectos fiscais:****Rendimentos de capitais****IRS**

- ▶ 50% englobamento obrigatório (DTE) (artº 40-A, CIR§)
- ▶ retenção: 20% (Taxa Liberatória) (artº 71, CIR§)

**IRC**

- ▶ dupla tributação económica (DTE)
- ▶ [participação  $\geq$  10% ou valor de aquisição  $>$  20.000.000] e detenção  $\geq$  1 ano
  - ◆ abate QO7: 100% (artº 46, nº 1, CIRC)
- ▶ dispensa retenção na fonte (artº 90, nº 1, c), CIRC)
- ▶ [participação  $<$  10% e valor de aquisição  $\leq$  20.000.000] ou detenção  $<$  1 ano
  - ◆ abate QO7: 50% (artº 46, nº 8, CIRC)
- ▶ retenção: 20% (artº 71, CIR§, por força do artº 88, CIRC)
- ▶ SGPS – não necessário 10% ou 1 ano
  - ◆ abate sempre 100% (artº 46, nº 2, CIRC)

**Rendimentos de mais-valias****IRS**

- ▶ taxa especial = 10% (artº 72, nº 4, CIRC)
  - ◆ c/ possibilidade de englobamento
  - ◆ acções, se detenção  $\leq$  12 meses (artº 10, nº 2, a), CIR§)
- ▶ não tributadas se  $<$  1.1.1989 (artº 5, DL 442-A/88)

**IRC**

- ▶ MV tributável, sem CCM (não se aplica o artº 44, nº 2, CIRC)
- ▶ não se aplica o artº 45, CIRC (reinvestimento)
- ▶ não tributadas se  $<$  1.1.1989 (artº 18-A, DL 442-B/88)

**Rendimentos de menos-valias****IRS**

- ▶ c/ englobamento, reporte aos 2 anos seguintes em mais-valias (artº 55, nº 6, CIR§)

**IRC**

- ▶ dedutível se permaneceram na titularidade do sujeito passivo durante os 3 anos anteriores à dissolução (artº 23, nº 6, CIRC)

## IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

### Resultado da partilha:

Englobados para efeitos de tributação dos sócios no exercício em que forem postos à disposição

**A** = valor atribuído – valor de aquisição das partes sociais

**B** = valor atribuído – valor das entradas efectivas para realização capital (não inclui acréscimos de capital por incorporação de reservas)

**A > 0**      **A = B**      **A** rendimento de capitais

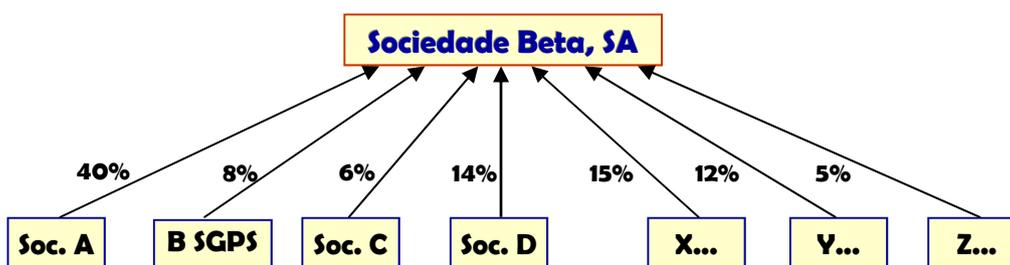
**A < B**      **A** rendimento de capitais

**A > B**      **B** rendimento de capitais e excedente (**A – B**) mais-valias

**A < 0**      **A** menos-valias

### Exemplo

A sociedade Beta, SA dissolve-se (2006), sendo a seguinte a composição do seu capital social:



O capital social da Sociedade Beta, SA no montante de 500.000 €

► realizado do seguinte modo:

- ♦ em numerário e em espécie ..... 300.000 €
- ♦ por incorporação de reservas ..... 200.000 €

Após liquidação (2006), na partilha, foi colocado à disposição dos sócios 800.000 €

Os dados respeitantes às participações de capital dos vários sócios para efeitos de tributação são:

Sócios	Valor nominal Participação	Custo aquisição (1)	Ano aquisição	Valor atribuído Partilha (2)	Entradas realização Capital (3)	Resultado Partilha A = (2) - (1)	B = (2) - (3)	Rendimento		
								Capitais	Mais-valias	Menos-valias
Soc. A	200.000	100.000	1987	320.000	120.000	220.000	200.000	200.000	20.000	-
B SGP's	40.000	40.000	1985	64.000	24.000	24.000	40.000	24.000	-	-
Soc. C	30.000	32.000	1988	48.000	18.000	16.000	30.000	16.000	-	-
Soc. D	70.000	140.000	2004	112.000	42.000	-28.000	-	-	-	28.000
X...	75.000	75.000	1985	120.000	45.000	45.000	75.000	45.000	-	-
Y...	60.000	102.000	2000	96.000	36.000	-6.000	-	-	-	6.000
Z...	25.000	10.000	1987	40.000	15.000	30.000	25.000	25.000	5.000	-
<b>Total</b>	<b>500.000</b>			<b>800.000</b>	<b>300.000</b>					

(A e B) Aplicável o regime do artº 46, nº 1, CIRC, mesmo no caso da SGP's, dado o disposto no artº 31, nº 1, EBF (eliminação da dupla tributação económica); Mais-valia tributável, não abrangida pelo regime fiscal previsto nos artº 43 a 45, CIRC, nem pelo regime transitório do artº 18-A, DL 442-B/88, de 30.11

(C) Aplicável o regime do artº 46, nº 8, CIRC (atenuação da dupla tributação económica)

(D) Menos-valia não dedutível para efeitos fiscais, dado as acções não se encontrarem na titularidade do sujeito passivo durante, pelo menos, 3 anos à data da dissolução

(X e Z) Aplicável o regime previsto no artº 40-A, CIR's

(Y) Menos-valia dedutível, nas condições referidas no artº 43, nº 3 e artº 55, nº 6, CIR's

(Z) Mais-valia tributável, porque tipificada no artº 10, nº 1, b), CIR's, abrangida pelo disposto no artº 5, DL 442-A/88, de 30.11 e, como tal, não sujeita a IRS