



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

**DEPARTAMENTO DE GESTÃO**

Campus Politécnico - Repeses - 3500 VISEU Telefone: 232.480.500 Fax: 232.424.651  
E-mail: [dgest@mail.estv.ipv.pt](mailto:dgest@mail.estv.ipv.pt) Site: [www.estv.ipv.pt](http://www.estv.ipv.pt)

**FISCALIDADE DE EMPRESA I**

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

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

**DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA**

**TEXTO**

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

**Docentes:**

**Dr António Vítor Almeida Campos**

**Dr Carlos Manuel Freitas Lázaro**

# IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS - IRC

## DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA

### 1. Dupla Tributação Económica

A Dupla Tributação pode ser jurídica e económica.

Na Dupla Tributação Jurídica tem-se:

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

Na Dupla Tributação Económica, tem-se:

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

As diversas formas de eliminar, ou atenuar, esta 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 (artº 63, CIRC)
- fusão de sociedades (artº 67, CIRC)
- crédito de imposto (artº 84, CIRC – até 2001) (Dupla Tributação Internacional (artº 62 e 85, CIRC)
- dedução ao lucro tributável nos termos do artº 46, CIRC

### 2. Dupla tributação relativamente aos lucros distribuídos

Por via da tributação dos rendimentos gerados pelas sociedades que, numa segunda fase afluem aos seus sócios em função das participações que nelas cada um detém, porquanto possuem ambos personalidade jurídica e personalidade tributária, origina-se uma dupla tributação da mesma realidade, numa primeira fase na pessoa da sociedade e depois na pessoa do sócio.

Todavia existem no código diversas formas de eliminar, ou atenuar, esta dupla tributação, designadamente:

- através da isenção concedida legalmente
- através de regimes especiais de tributação - regime de transparência fiscal previsto no artº 6, CIRC, tributação pelo lucro consolidado (*artº 63, CIRC*), fusão de sociedades (*artº 67, CIRC*)
- crédito de imposto, até 2001 (*artº 84, CIRC*)
- dedução ao lucro tributável nos termos do artº 46, CIRC

São métodos através dos quais se pretende evitar as tributações sucessivas dos mesmos rendimentos ainda que na esfera de sujeitos passivos diferentes.

Os lucros anteriormente tributados estão sujeitos:

- a tributação dos rendimentos gerados pelas sociedades
- a tributação desses rendimentos nos seus sócios em função das suas participações

Originando uma dupla tributação da mesma realidade

Pelo artº 6, CIRC, relativamente ao regime da transparência fiscal, a forma assumida para a resolução do problema da dupla tributação, em sede de “sociedades de pessoas”, consiste em não tributar as sociedades geradoras dos rendimentos para tributar os destinatários desses rendimentos - os sócios.

Relativamente ao mecanismo previsto no artº 46, CIRC, o “modus operandi” assume a forma oposta, isto é, trata-se de tributar a entidade geradora de rendimentos e isentar, embora parcialmente, as entidades destinatárias dos mesmos (*quando sujeitas a IRC*), de acordo com as participações sociais detidas.

A eliminação ali prevista traduz-se numa dedução ao resultado líquido do exercício de uma importância correspondente a 100% dos rendimentos (*até ao exercício de 2000 era de 95%*), incluídos na base tributável, respeitantes a lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva em território português.

No entanto, este mecanismo, contemplado no artº 46, nº 1, CIRC, está condicionado à verificação de três pressupostos indispensáveis:

1. a sociedade distribuidora dos lucros deve ter:
  - sede ou direcção efectiva em território português
  - estar sujeita e não isenta de IRC ou sujeita a imposto do jogo
2. a sociedade deve participar no capital da sociedade que distribui os lucros em, pelo menos, 10% do capital
3. essa participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante um ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período

Neste último caso, se a detenção da participação mínima deixar de se verificar antes de completado o período de um ano, deve corrigir-se em conformidade a dedução que eventualmente tenha sido efectuada (*artº 46, nº 8, CIRC*)

Beneficiarão ainda do disposto no artº 46, nº 1, CIRC, as sociedades a seguir referidas independentemente da percentagem de participação e do prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade:

- sociedades de seguros, mútuas de seguros e agências gerais de seguradoras estrangeiras quanto às participações sociais em que tenham sido aplicadas as suas reservas técnicas
- sociedades de capital de risco
- sociedades de desenvolvimento regional
- sociedades de fomento empresarial
- sociedades de investimentos
- sociedades financeiras de corretagem

À participação de uma pessoa colectiva sujeita a IRC, no capital social de outra sociedade, também sujeita a IRC, corresponderá uma atribuição de lucros, pela entidade que os gerou, em montante equivalente à percentagem detida.

Trata-se de uma receita que afluí aos proveitos da sociedade participante e que deverá ser englobada pelo seu montante ilíquido nos termos do artº 62, nº 2, CIRC, isto é, antes das retenções na fonte efectuadas nos termos do artº 88, nº 4, CIRC <sup>1</sup>.

Estes lucros, que já sofreram tributação em sede de IRC na pessoa da sociedade que os gerou, estão agora novamente sujeitos a imposto, pela sua totalidade, na pessoa da sociedade participante, se esta não estiver em

<sup>1</sup> Segundo o nº 4 do artº 88º do CIRC, estes rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte às taxas previstas para o IRS:

- Até 2001, no caso das sociedades por quotas a prevista no artº 101, nº 1, CIRS (15%) e no caso das sociedades anónimas a do artº 71, nº 2, a), CIRS (25%)
- Em 2002, ambas sujeitas a taxas de retenção na fonte de 15% nos termos do artº 101, nº 1, CIRS
- Podem estar dispensadas de retenção na fonte nos termos do artº 90, nº 1, c), CIRC, se aplicável o artº 46, nº 1, CIRC
- Nas sociedades anónimas, há sujeição a Imposto sobre as Sucessões e Doações à taxa de 5%, nos termos dos artº 182, c) e 184, CIMSISD

condições de poder beneficiar do mecanismo previsto no artº 46, CIRC, caso em que esses rendimentos são dedutíveis ao lucro tributável<sup>2</sup>.

A matéria colectável das entidades com sede ou direcção efectiva em território português tem incluído rendimentos correspondentes a lucros distribuídos por entidade com sede ou direcção efectiva no mesmo território, sujeita a IRC e não isenta, e nos casos não contemplados no artº 46, CIRC (*participação < 10% ou não cumprimento da detenção da participação ≥ 1 ano consecutivo*).

Nos termos do artº 46, nº 7, CIRC, a dedução passa a ser de 50%, nos casos não contemplados no artº 46, nº 1, CIRC, e ocorre quando:

- os lucros sejam distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva em território português, sujeitas a IRC e dele não isentas
- a participação social seja inferior a 10%, ou se superior, não tenha permanecido na titularidade do sujeito passivo durante um ano consecutivo<sup>3</sup>

Percentagem de participação	Mecanismo	Artigos do CIRC
-	Regime de transparência fiscal	Artº 6 e 12, CIRC
≥ 10%	Dedução de imposto (100%)	Artº 46, nº 1, CIRC
< 10%	Dedução de imposto (50%)	Artº 46, nº 7, CIRC
100%	Regime de tributação do lucro consolidado	Artº 63, CIRC Circular 15/94, de 6 de Maio

Resumindo, relativamente à Retenção na Fonte, temos

:

Retenção na Fonte (2002)			
	IRC	Imp. Suc.	IRC - aplicação do artº 46
Lucros (Quotas)	15%	-	Dispensa da Retenção do IRC nos casos em que se aplica o artº 46, nº 1, CIRC
Dividendos (Acções)	15%	5%	

Com a Reforma da Tributação dos Impostos sobre o Património, a partir de 01.01.2004, deixou de existir a retenção na fonte do Imposto sobre as Sucessões e Doações por avença-

Resumindo, tem-se:

**Artº 46, nº 1, CIRC – Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OGE 2002)**

Dedução ao Lucro Tributável de 100% dos lucros distribuídos

Requisitos:

- Residente
- Participação ≥ 10%
- Permanência ≥ 1 ano (ano anterior ao da colocação à disposição ou, se há menos tempo, mantida até completar 1 ano)

<sup>2</sup> O artº 46, nº 1, CIRC, nas condições aí previstas, permite deduzir para efeitos de determinação do lucro tributável, 100% dos lucros distribuídos, ao contrário dos anos anteriores (até 2000) em que era 95%..

<sup>3</sup> Caso contrário haverá lugar à aplicação do artº 46, nº 1, CIRC.

**Artº 46, nº 7, CIRC – Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OGE 2002)**

Dedução ao Lucro Tributável de 50% dos lucros distribuídos

Se não preencher os requisitos, isto é, sendo residente:

- Participação < 10%
- Ou Permanência < 1 ano

Retenção na fonte IRC (2002) - dividendos ou lucros = 15% (artº 101, nº 1, CIRS)

Tributação por taxa liberatória dos dividendos - revogada em 2002 - englobamento obrigatório em IRS

Artº 84, CIRC – Crédito de imposto – Revogado pela Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OGE 2002)

Artº 62, nº 1, CIRC – alterado pela Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro (OGE 2002)

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

- Se se aplicar o artº 46, nº 1, CIRC
- Permanecendo na titularidade no ano anterior

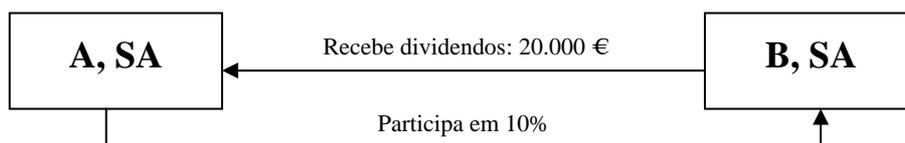
**Benefícios Fiscais:**

Caso as acções estejam admitidas na Bolsa, ocorre um Benefício Fiscal, nos termos do artº 58, EBF, em que os dividendos apenas contariam em 60% para efeitos de IRS ou IRC, no ano 2000, e 80% no ano 2001.

Caso as acções sejam adquiridas no âmbito das privatizações, ocorre o benefício de 50%, até 2002, e durante 5 anos após a privatização, nos termos do artº 59, EBF, mas não cumuláveis

**Exemplo 1****Artº 46, nº 1, CIRC**

Em 2003, a sociedade A, SA, recebeu 20.000 € de dividendos ilíquidos correspondentes a uma participação de 10%, detida há 2 anos, no capital social da sociedade B, SA.

**ANO 2002**

<b>Cálculos</b>	<b>Montantes</b>	<b>Correcção Fiscal</b>
Dividendos ilíquidos (Proveito)	20.000 €	
Imposto s/ Sucessões e Doações ( <i>avença</i> ) (20.000 × 5%) (Custo)	-1.000 €	
<b>Resultado líquido</b>	<b>19.000 €</b>	
Dedução do imposto ( <i>artº 46, nº 1, CIRC</i> ) 100% × (20.000 – 1.000)	-19.000 €	Linha 32 Quadro 07
<b>Lucro Tributável</b>	<b>0 €</b>	

Como se pode verificar, há lugar à eliminação completa da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, pelo regime estabelecido no artº 46, CIRC.

Segundo artº 90, nº 1, c), CIRC, ficam dispensados de retenção na fonte os lucros obtidos por entidades a que seja aplicável o regime estabelecido no artº 46, CIRC.

E se as acções tivessem sido adquiridas no âmbito das privatizações (artº 59, EBF). ter-se-ia a seguinte liquidação:

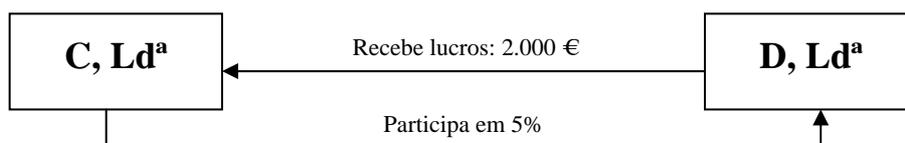
**ANO 2002**

Cálculos	Montantes	Correcção Fiscal
Dividendos ilíquidos	20.000 €	
Imposto s/ Sucessões e Doações ( <i>avença</i> ) (20.000 × 5%) <sup>4</sup>	-1.000 €	
<b>Resultado líquido</b>	<b>19.000 €</b>	
Benefício fiscal ( <i>artº 59, EBF</i> ) (19.000 × 50%)	-9.500 €	Linha 34 Quadro 07
Dedução do imposto (artº 46, nº 1, CIRC) 100% × (20.000 – 1.000 – 9.500)	-9.500 €	Linha 32 Quadro 07
<b>Lucro Tributável</b>	<b>0 €</b>	

**Exemplo 2****Artº 46, nº 7, CIRC**

A sociedade C, Lda, detém uma quota de 5% na sociedade D, Lda, há mais de 1 ano.

A sociedade D, Lda, com sede em Portugal, vai distribuir lucros em 2002 (*já tributados em IRC*), cabendo à sociedade C, Lda, 2.000 €, dos quais é retida na fonte, por força do artº 88, nº 4, CIRC, a importância de 300 €



A sociedade C, Lda tem a deduzir 50%.:

**ANO 2002**

Cálculos	Montantes	Correcção Fiscal
Lucros distribuídos	2.000 €	
Dedução do imposto (artº 46, nº 7, CIRC) 50% × (2.000)	-1.000 €	Linha 32 Quadro 07
<b>Lucro tributável</b>	<b>1.000 €</b>	

Eliminação de 50% da dupla tributação.

E se as acções tivessem sido adquiridas no âmbito das privatizações (artº 59, EBF). ter-se-ia a seguinte liquidação:

**ANO 2002**

Cálculos	Montantes	Correcção Fiscal
Dividendos ilíquidos	2.000 €	
Benefício fiscal ( <i>artº 59, EBF</i> ) (1.000 × 50%)	-1.000 €	Linha 34 Quadro 07
Dedução do imposto (artº 46, nº 7, CIRC) 50% × (2.000 – 1.000)	-500 €	Linha 32 Quadro 07
<b>Lucro Tributável</b>	<b>500 €</b>	

<sup>4</sup> Segundo o artº 182 e 184, CSISD. Importa referir que o imposto sobre sucessões e doações apenas incide sobre rendimentos provenientes de acções de sociedades com sede em território português.

### 3. Utilização do Método da Equivalência Patrimonial

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

Directriz Contabilística nº 9, de 1992 - com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1993

Contabilização nas contas individuais da detentora, de partes de capital em filiais e associadas: os investimentos financeiros relativos a partes de capital em filiais e associadas serão contabilizados no momento da aquisição pelo respectivo custo, seja qual for o método adoptado - custo de aquisição ou equivalência patrimonial.

O método do custo será aplicado quando existam restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora ou as partes de capital sejam adquiridas e detidas exclusivamente com a finalidade de venda num futuro próximo. Nos demais casos será de utilizar o método da equivalência patrimonial.

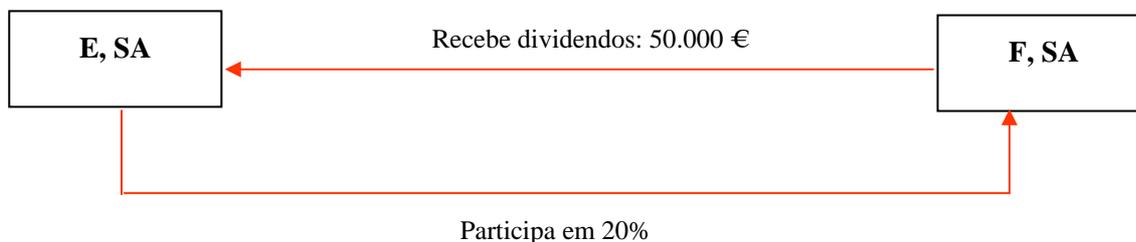
O método da equivalência patrimonial é interrompido a partir da data em que a empresa deixe de ter controlo na filial ou influência significativa na associada, mas detenha, no todo ou em parte, o seu investimento, se verificarem as restrições severas e duradouras acima referidas e a participação do investidor nas perdas da filial ou associada igualar ou exceder a quantia registada na conta do investimento. Nestas duas primeiras hipóteses, manter-se-á inalterado o saldo da conta representativa do investimento. Na terceira hipótese, a conta do investimento permanecerá com o saldo zero, enquanto o capital próprio da participada não for positivo. Estas normas são aplicáveis a partir do exercício de 1993 inclusivé, com efeitos gerais e também quanto às empresas abrangidas nesta directriz que utilizavam o método do custo e que tenha de deixar de ser usado em função do estabelecido, efectuando o eventual ajustamento.

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*). São considerados os proveitos e ganhos para efeitos fiscais referentes aos lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos.

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

**Exemplo 3****Artº 18, nº 7, CIRC - DC 9****Método da Equivalência Patrimonial**

A Sociedade E, SA, adquiriu em 1 de Março de 2001, 20% da Sociedade F, SA, por 1.000.000 €  
Em 2002, F, SA, distribuiu de dividendos 250.000 € pelos accionistas.



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

	<b>31.12.2000</b>	<b>31.12.2001</b>	<b>31.12.2002</b>
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</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%): 1.3.2001 - 1.000.000 €

**Ano 2001**

Em 1.3.2001 - aquisição de 20% da F, SA por 1.000.000 €

No último balanço (31.12.2000) de F, SA tem-se o valor contabilístico da empresa:

- 3.700.000 (cap. próprio) × 20% = 740.000 €
- valor “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 €
- C: 265 - Outros dev./credores: 1.000.000 €

Amortizável em 5 anos, conforme Directriz Contabilística 12, ponto 3.2.5 da Directriz Contabilística nº 1 e ponto 4 da Directriz Contabilística nº 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 31.12.2001: atribuição de lucros de F, SA, relativos a 2001:

- 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 2001 o abate ao Q07: 60.000 € (artº 18, nº 7, CIRC)

Mas no Balanço de 31.12.2001, a parte correspondente a 20% do Capital Próprio é de:

- $4.500.000 \times 20\% = 900.000 \text{ €}$  o que indicia que ocorreram lançamentos no Capital Próprio de F, SA durante a ano de 2001, 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.

Esta variação patrimonial positiva não concorreu, em 2001, 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”:

$(260.000 \div 5 = 52.000 \text{ €})$

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

Ver pontos 4.7 e 4.8 do Capítulo 5 do POC.

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

Isto repete-se durante 5 anos

## Ano 2002

Recebimento de Dividendos relativos a 2001:

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

Aplicável o artº 46, nº 1, CIRC, pois a participação no capital da Sociedade F, SA é superior a 10% e permanência > 1 ano (novas regras 2002).

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

Imposto Sucessório:  $50.000 \times 5\% = 2.500 \text{ €}$  (Artº 182 e 184, CIMSISD)

Assim, o lançamento contabilístico toma a seguinte forma:

- D: 25/12 - Accionistas: 47.500 €
- D: 6322 - Imposto Sucessório: 2.500 €
- C: 41121 - Partes de Capital: 50.000 €

A Conta 41121 tem neste momento um Saldo de 850.000 €

Devido à utilização do Método de Equivalência Patrimonial:

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

Eliminação da Dupla Tributação Económica:

Dedução ao Lucro Tributável de  $(50.000 - 2.500 = 47.500 \text{ €})$

Abate Q07: 47.500 € (artº 46, nº 1, CIRC)

Final de 2002 - 31.12.2002:

Lucros atribuídos de F,SA :  $500.000 \times 20\% = 100.000 \text{ €}$

Lançamento contabilístico:

- D: 41121 - Partes de Capital: 100.000 €
- C: 782 - Ganhos em emp. assoc.: 100.000 €

A Conta 41121 tem neste momento um Saldo de 950.000 €

Devido à utilização do Método de Equivalência Patrimonial:

Abate Q07: 100.000 € (artº 18, nº 7, CIRC)

Valor da Situação Líquida de F, SA:  $4.750.000 \times 20\% = 950.000 \text{ €}$

Como se pode ver, a Conta 41121 de E, SA reflecte a Situação Líquida de F, SA

Amortização do “Goodwill” ( $260.000 \div 5 = 52.000 \text{ €}$ ):

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

Acresce Q.07: 52.000 €

## Exemplo 4

### Método da equivalência patrimonial

A Sociedade A, SA adquiriu o controlo da Sociedade B, SA através da compra de acções em 2 lotes sucessivos:

- Lote 1 (40%) em 02.01.2002: 100.000 €
- Lote 2 (20%) em 01.07.2002: 50.000 €

O capital próprio de B, SA (em 01.01.2002) era de 220.000 € O resultado líquido de B, SA de 2002 é de 50.000 € sendo 20.000 relativos ao 1º semestre de 2002. O trespasse implícito é amortizado linearmente em 5 anos.

A, SA apurará os seguintes trespases implícitos:

- Lote 1 (02.01.2002)

Custo de aquisição	100.000
40% do cap. próprio de B, SA, em 02.01.2002 ( $40\% \times 220.000$ )	88.000
Trespasse implícito	12.000

- Lote 1 (01.07.2002)

Custo de aquisição	50.000
20% do cap. Próprio de B, SA, em 02.01.2002 ( $20\% \times 220.000$ )	44.000
20% do result. Líquido do 1º semestre de B, SA ( $20\% \times 220.000$ )	4.000
Trespasse implícito	2.000

As amortizações dos trespases implícitos são:

- Lote 1 [ $12.000 \div 5$ ]: 2.400 €
- Lote 2 [ $(2.000 \div 5) \times 50\%$ ]: 200 €
- Amortizações dos trespases implícitos:  $2.400 + 200 = 2.600 \text{ €}$

A quota-parte no resultado líquido de B, SA a reconhecer é:

- 1º semestre de 2002 ( $20.000 \times 40\%$ ): 8.000 €
- 2º semestre de 2002 ( $30.000 \times 60\%$ ): 18.000 €
- Quota-parte no resultado líquido do exercício de B, SA: 26.000 €

Lançamentos contabilísticos a efectuar por A, SA, em 2002:

- 02.01.2002: D: 4112: 100.000 a C: 11/12: 100.000
- 01.07.2002: D: 4112: 50.000 a C: 11/12: 50.000
- 31.12.2002: D: 4112: 26.000 a C: 782: 26.000, e, D: 688: 2.600 a C: 4112: 2.600, pela amortização dos trespasses implícitos

### Exemplo 5

#### Transição para o método da equivalência patrimonial

A Sociedade A, SA adquiriu em 01.01.1991 acções representativas de 60% do capital com direito a voto da Sociedade B, SA, por 100.000 € Nessa data, B, SA possuía capitais próprios no montante de 150.000 €

A, SA aceitou os valores contabilísticos dos activos e dos passivos de B, SA.

O trespasses implícito é amortizado linearmente em 5 anos.

Relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 conhecem-se os seguintes elementos quanto à evolução dos capitais próprios de B, SA:

- Resultado líquido do exercício (1991): 50.000 €
- Dividendos atribuídos (1992): 40.000 €
- Resultado líquido do exercício (1992): 60.000 €

Face aos elementos conhecidos, podemos concluir que A, SA, em 01.01.1993, teria efectuado o seguinte lançamento:

- D: 4112: 32.000 a C: 551: 32.000 €

Pela quota-parte nos capitais próprios de B, SA que excedem o custo de aquisição:

- $(150.000 + 50.000 - 40.000 + 60.000) \times 60\% - 100.000 = 32.000 \text{ €}$

O saldo da conta 4112 seria nesse momento de 132.000 €

## 4. Dupla Tributação Internacional

Artº 85, CIRC

Dupla Tributação Internacional:

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

Artigo 83º - Procedimento e forma de liquidação

2. Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

b) A correspondente à dupla tributação internacional;

**Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional**

Incluídos na Matéria Colectável  
Os rendimentos obtidos no Estrangeiro  
Artº 62, CIRC

**A menor das seguintes importâncias:**

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

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

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

### Exemplo 6

A, SA apresentou lucros no final de 2002:

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

Tributação no Estrangeiro à Taxa de 40%

Imposto sobre o Rendimento pago no Estrangeiro

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

Imposto sobre o Rendimento correspondente em Portugal:  $5.000 \times 30\% = 1.500 \text{ €}$

Tratamento em Portugal:

artº 62, nº 1, CIRC - Proveito contabilístico: 3.000 €- Acresce Q07: 2.000 €

Lucro Tributável: 5.000 € (relativamente aos rendimentos obtidos no Estrangeiro)

artº 85, CIRC - Dedução à colecta - abate Q10: 1.500 € (até à concorrência da colecta)

Resultados (inclui proveito estrangeiro 3.000)	11.000
<b>Acresce Q07 (artº 62, nº 1, CIRC)</b>	<b>2.000</b>
Lucro Tributável	13.000
Colecta (× 30%)	3.900
<b>Dedução à colecta (artº 85, CIRC)</b>	<b>1.500</b>
IRC liquidado	2.400

Se não houvesse este mecanismo:

IRC liquidado:

- $11.000 \times 30\% = 3.300$

Poupança:

- $3.300 - 2.400 = 900$

### Exemplo 7

A, SA apresentou lucros no final de 2002:

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

Tributação no Estrangeiro à Taxa de 20%

Imposto sobre o Rendimento pago no Estrangeiro

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

Imposto sobre o Rendimento correspondente em Portugal:  $3.750 \times 30\% = 1.125$  €

Tratamento em Portugal:

artº 62, nº 1, CIRC - Proveito contabilístico: 3.000 €- Acresce Q07: 750 €

Lucro Tributável: 3.750 € (relativamente aos rendimentos obtidos no Estrangeiro)

artº 85, CIRC - Dedução à colecta - abate Q10: 750 € (até à concorrência da colecta)

Resultados (inclui proveito estrangeiro 3.000)	11.000
<b>Acresce Q07 (artº 62, nº 1, CIRC)</b>	<b>750</b>
Lucro Tributável	11.750
Colecta (× 30%)	3.525
<b>Dedução à colecta (artº 85, CIRC)</b>	<b>750</b>
IRC liquidado	2.775

Se não houvesse este mecanismo:

IRC liquidado:

- $11.000 \times 30\% = 3.300$

Poupança:

- $3.300 - 2.775 = 525$

## 5. Transparência Fiscal

### Objectivos e obrigatoriedade do regime

Para efeitos de IRC, as sociedades de pessoas têm tratamento idêntico às sociedades de capitais sendo-lhes, todavia, aplicado um regime especial de tributação designado de transparência fiscal.

Trata-se de um regime que surgiu com a finalidade de atingir três objectivos:

- a neutralidade fiscal, alcançada pela tributação dos sócios ou membros da sociedade, quer sejam pessoas singulares ou colectivas, tal como se exercessem directamente a actividade
- o combate à evasão fiscal, de forma a evitar a possibilidade dos sujeitos passivos constituírem sociedades intermediárias com a finalidade de fuga ao imposto
- a eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos na medida em que estas sociedades não são tributadas em IRC, mas sim na pessoa dos seus sócios ou membros, em sede de IRC ou de IRS, consoante se trate de pessoas colectivas ou singulares

Este regime, previsto no artº 6, CIRC, aplica-se às seguintes sociedades residentes a que chamaremos sociedades transparentes:

- sociedades civis não constituídas sob forma comercial
- sociedades de profissionais
- sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público

É igualmente aplicado aos agrupamentos complementares de empresas (ACE)<sup>5</sup>, constituídos e funcionando nos termos da legislação aplicável, e aos agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE)<sup>6</sup> com sede ou direcção efectiva em território português.

### Sociedades civis não constituídas sob a forma de sociedade

Tratam-se de sociedades de pessoas que não visam a prática de actos de comércio e que estão subordinadas à lei civil. Estas sociedades não têm personalidade jurídica (*não lhes é reconhecido o estatuto de sociedades comerciais*) pelo que se confundem com os seus sócios através de uma comunhão de interesses sobre os bens por ela detidos.

### Sociedades de profissionais

São sociedades que se regem por regimes jurídicos específicos e que têm como objectivo a melhoria das condições do exercício de uma actividade profissional por parte dos seus associados.

A sua qualificação, enquanto sociedade sujeita a este regime de tributação, obedece aos seguintes condicionalismos (*artº 6, nº 4, a*, CIRC):

- que se constituam para o exercício de uma actividade profissional
- que a actividade conste da lista referida no artº 151, CIRS (Trabalhadores independentes – Portaria 1011/2001 de 21.08.2001)
- que todos os sócios sejam profissionais dessa mesma actividade
- que os sócios, considerados individualmente, fiquem abrangidos pela categoria B do código do IRS

<sup>5</sup> Vide DL 430/73, de 25 de Agosto, Regime Jurídico dos ACE.

<sup>6</sup> Vide DL 148/90, de 9 de Maio, Regime Jurídico dos AEIE.

### **Sociedades de simples administração de bens**

São sociedades que limitam a sua actividade à simples administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para habitação dos seus sócios ou que, embora exercendo conjuntamente outras actividades, obtenham proveitos relativamente a esses bens, valores ou prédios que atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos (*artº 6, nº 4, b), CIRC*).

### **Grupo familiar**

Trata-se de um grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4º grau inclusive (*art. 6, nº 4, c), CIRC*).

### **As entidades transparentes e a tributação**

O regime de transparência fiscal caracteriza-se, essencialmente, pela imputação aos sócios ou membros da sociedade transparente da respectiva matéria colectável ou, nos casos de ACE ou AEIE, dos lucros ou prejuízos, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

A matéria colectável destas sociedades é determinada em sede de IRC pelo que, embora subordinadas a este regime, não perdem a qualidade de sujeitos passivos do imposto ficando sujeitas ao cumprimento de todas as obrigações como se de qualquer outro tipo de sociedade se tratasse, designadamente, à apresentação de declarações de inscrição, de alterações ou de cancelamento no registo, bem como da declaração periódica de rendimentos, sendo ainda obrigadas a possuir contabilidade organizada.

Importa aqui referir que, em sede de IRC, se considera, para efeitos de tributação do sócio ou membro não residente de uma sociedade transparente ou de um ACE ou AEIE, que o mesmo tem um estabelecimento estável em território português.

Em sede de IRS, no caso de sociedades transparentes, os valores imputados integram-se como rendimento líquido na categoria B.

Em termos de sujeição, poder-se-á dizer que se trata de uma sujeição necessária uma vez que o cálculo do valor que irá posteriormente ser imputado aos sócios ou membros respectivos é determinado de acordo com as normas do CIRC, como se de qualquer outro sujeito passivo se tratasse.

Por outro lado, trata-se de uma sujeição meramente instrumental na medida em que é imputado, aos respectivos sócios ou membros, o valor apurado em sede de IRC cumprindo assim os objectivos visados por este regime<sup>7</sup>.

Para além da determinação da matéria colectável, a natureza instrumental desta sujeição revela-se ainda no cumprimento das restantes obrigações acessórias, por parte destas sociedades.

De facto, a sociedade considerada transparente não é, assim, tributada em sede de IRC (*artº 12, CIRC*), integrando-se os valores imputados no rendimento tributável dos sócios ou membros, para efeitos de IRC ou IRS, consoante se trate de pessoas colectivas ou singulares.

Em consequência deste método de sujeição meramente instrumental, as sociedades e agrupamentos abrangidos pelo regime de transparência fiscal não são sujeitos passivos da obrigação principal, isto é., o pagamento do imposto é transferido para as pessoas dos respectivos sócios ou membros, em sede de IRS ou IRC.

<sup>7</sup> Vide última parte do ponto 3 do relatório do preâmbulo do Código.

## Resumo do regime de transparência fiscal

(artº 6, CIRC)

