



# TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

IRS E IRC

CADERNO DE APOIO ÀS AULAS

João Canedo  
jpcanedo@iseg.ulisboa.pt

Ano letivo 2019-2020

## NOTA DE INTRODUÇÃO

Este caderno tem vindo a ser desenvolvido e trabalhado com os seus destinatários os alunos das Unidades Curriculares de Fiscalidade das licenciaturas em Gestão, Economia, Finanças e Matemática Aplicada à Economia e Gestão, e foca-se especialmente nas questões de revisão e nas respetivas resoluções, com as quais se pretende abranger toda a matéria dos programas das UC que incluem o estudo da tributação do rendimento IRS e IRC, pretendendo-se destacar das mesmas os principais aspetos teóricos e práticos de modo a que cada uma das questões possa despertar o interesse pelo estudo e discussão dos temas que se nos afiguram com maior relevância na prática dos impostos sobre o consumo.

O objetivo consiste em constituir um apoio às aulas, não pretendendo ser meramente um documento de estudo, mas, especialmente, fazer parte da metodologia de ensino da unidade curricular de Fiscalidade com o alinhamento dos tópicos de enquadramento e das questões de revisão presentes neste caderno com as apresentações teóricas das matérias nas aulas, ilustrando com aplicações práticas o desenvolvimento, passo a passo, do programa curricular.

Sublinhe-se, contudo, que este caderno de apoio às aulas tem a natureza de uma sebenta, podendo conter imprecisões e omissões, pelo que deve ser utilizado com alguma precaução, sendo os eventuais contributos para o seu melhoramento muito apreciados. Por essas razões, não deve deixar de se chamar a atenção que a leitura dos conteúdos deste caderno não dispensa, de modo algum, a consulta e o estudo da literatura recomendada.

Todos os textos e questões apresentados reportam-se à legislação em vigor à data da publicação deste caderno no Áquila e, por uma questão de simplificação, não existindo indicações em contrário, os artigos referenciados reportam-se às normas do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), nas partes respetivas, e os valores monetários apresentados consideram-se expressos em euros.

**PARTE I**

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS  
SINGULARES (IRS)**

1

## CARATERIZAÇÃO GERAL

A Constituição da República Portuguesa, determina no seu art.º 104.º, n.º 1, que “O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”, sendo essa uma orientação fundamental na estrutura do imposto.

O IRS adota o sistema de tributação unitária ao invés do sistema de tributação dualista adotado pela reforma da tributação do rendimento de 1962-1964 o que permite a distribuição da carga fiscal segundo um esquema racional de progressividade.

A tributação unitária do rendimento permitiu a introdução do método das deduções personalizantes por via da tributação unitária.

Imposto tendencialmente dual – com taxas progressivas (trabalho dependente e independente) e taxas proporcionais (capitais, prediais e incrementos patrimoniais)

Adota o conceito do acréscimo patrimonial (rendimento acréscimo), em detrimento do conceito de fonte de rendimento (rendimento-produto) – base tributável mais ampla por integrar todo o aumento do poder aquisitivo (mais-valias, ganhos fortuitos).

O IRS incide sobre diversos tipos de rendimentos, comportando seis categorias de rendimentos (inicialmente eram nove) – trabalho dependente e independente, pensões, prediais, capitais e incrementos patrimoniais, sendo embora um imposto caracterizado em termos gerais como tendo características progressivas, assume contudo também uma tendência dual – com taxas progressivas (trabalho dependente e independente) e taxas proporcionais (capitais, prediais e incrementos patrimoniais).

Os rendimentos do **trabalho dependente** e **pensões** são os que têm maior peso na receita total de IRS - rendimentos de trabalho independente, capitais, prediais e incrementos patrimoniais tem peso mais reduzido

# 2

## INCIDÊNCIA PESSOAL

### Sujeito passivo [Art.º 13.º]

Estão sujeitos a IRS as pessoas singulares que:

- residam em território português
- não residindo obtenham rendimentos no território português.

Quando existe agregado familiar o IRS é apurado individualmente (regra), exceto se for exercida a opção pela tributação conjunta, situação em que o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que o constituem – consideram-se neste caso sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direção.

O agregado familiar é constituído por:

- cônjuges não separados e seus dependentes
- cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges no caso de separação e seus dependentes
- pai ou mãe solteiros e os dependentes a seu cargo
- adotante solteiro e dependentes a seu cargo

São considerados dependentes:

- Os filhos, adotados e enteados, menores não emancipados, bem como menores sob tutela
- Os filhos, adotados e enteados, **maiores**, bem como menores sob tutela até à maioridade, que não tenham **mais de 25 anos**, nem auferirem rendimentos superiores à remuneração mínima mensal garantida
- Os filhos, adotados e enteados e os sujeitos a tutela, **maiores**, inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência
- Os afilhados civis
  - > **relevante para aplicação da norma** – a situação pessoa e familiar é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite

### Unões de facto [Art.º 14.º]

A aplicação do regime depende da

- Identidade de domicílio fiscal durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos
- Durante o período de tributação faz presumir a existência da união de facto quando esta seja invocada pelos sujeitos passivos

### Âmbito da sujeição [Art.º 15.º]

Pessoas residentes em território português

- incide sobre todos os rendimentos obtidos **em** território português
- incide sobre todos os rendimentos obtidos **fora** do território português

Pessoas **não residentes** em território português

- incide **unicamente** sobre os rendimentos obtidos em território português

## Conceito de residência [Art.º 16.º]

Pelo **critério da permanência**

- Tenham **permanecido** em território português
  - › mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa
  - › por menos de 183 dias, mas disponham num qualquer dia do período de 12 meses de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual
- Considera-se como **dia de presença em território português** qualquer dia completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo

Pelo **critério da entidade devedora** de rendimentos

- Em 31 de Dezembro sejam tripulantes de navios ou aeronaves desde que estejam ao serviço de entidades residentes
- Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado Português

### Regime opcional para os residentes noutros Estados da UE [Art.º17.º-A]

Os sujeitos passivos residentes noutro Estado Membro ou do espaço económico europeu com o qual exista troca de informações em matéria fiscal que

- sejam titulares de rendimentos *das categorias A, B e H* obtidos em território português
- representem pelo menos 90% da totalidade dos seus rendimentos

podem optar pela tributação aplicável aos sujeitos passivos não casados ou casados, com as devidas adaptações

## Extensão da obrigação de imposto [Art.º 18.º]

Consideram-se obtidos em território português, quando devidos de entidades com residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável, os rendimentos enunciados especificamente no art.º 18.º, estabelecendo o critério (exercício de atividade, entidade pagadora, existência de estabelecimento estável ou localização dos imóveis) que os permite ligar ao território português como fonte de rendimento e consequentemente considera-los sujeitos a imposto:

- Trabalho dependente de atividades aí exercidas
- Membros de órgãos estatutários
- Trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves
- Propriedade intelectual e industrial, da prestação de informações, do uso ou da concessão do uso de equipamento e de assistência técnica
- Atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável
- Outras prestações de serviços científicas, artísticas e técnicas
- Outros rendimentos de aplicação de capitais
- Imóveis, incluindo as mais-valias

- Mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes de capital representativas de partes de capital de entidades residentes
- Alienação de propriedade intelectual
- Pensões, prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto, apostas mútuas, sorteios, concursos
- Atos isolados
- Incrementos patrimoniais
- Atividades profissionais de espetáculos ou desportistas ainda que atribuídos a pessoas diferentes

## QUESTÕES DE REVISÃO

Responda às questões a seguir indicadas e justifique as respostas dadas com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis. Formule as hipóteses que considere adequadas de modo a preencher eventuais lacunas da informação.

- 1.** Considere que o Senhor Carlos Alfredo, residente em Portugal, exerce a atividade de consultor de *marketing* e obteve os seguintes rendimentos brutos:
- Pagos por uma empresa fabricante de material informático, residente em Lisboa: 10.000
  - Pagos por uma empresa de comércio de vestuário, residente em Luanda-Angola: 15.000
  - Pagos por uma empresa de import-export, residente em Madrid-Espanha: 33.000
- Indique, fundamentando com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis, qual o rendimento bruto que deve ser considerado para efeitos de IRS:
- A.** 10.000;
  - B.** 25.000;
  - C.** 58.000;
  - D.** 48.000.
- 2.** O Senhor Smith, residente no Reino Unido, obteve em Portugal 50.000 referentes a uma mais-valia da venda de uma moradia de luxo no Algarve e 7.500 relativos a honorários por uma prestação de serviços efetuados a uma empresa residente em Portugal, na qualidade de advogado, relativa a um processo que está a correr os seus trâmites num Tribunal em Londres. Refira qual o valor sujeito a IRS e justifique:
- A.** 7.500;
  - B.** 57.500;
  - C.** 50.000;
  - D.** Não está sujeito por ser residente no Reino Unido.
- 3.** A família Pinto é composta por Aurélio, pai, 50 anos, jornalista, Magda, mãe, 48 anos, enfermeira, António, filho, 26 anos, completados em 15 de outubro, estudante, Maria, filha, 17 anos, estudante, e Gertrudes, avó, 90 anos, reformada, vivendo todos em co-habitação. Indique qual é a composição do agregado familiar para efeitos fiscais e fundamente.

# 3

## RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE - CATEGORIA A

### Incidência [Art.ºs 1.º e 2.º, n.ºs 1 e 2]

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos da categoria A: rendimentos do trabalho dependente, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

Os rendimentos do trabalho dependente, correspondem às **remunerações pagas ou postas à disposição** incluindo todo o tipo de remunerações tais como ordenados, salários, vencimentos, gratificações, comissões, subsídios ou prémios relativos a

- Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual
- Trabalho ao abrigo de contrato de aquisição de serviços, sob a autoridade e a direção de pessoa que ocupa o lugar de sujeito ativo
- Exercício de função, serviço ou cargo públicos
- Situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva

### Extensão do conceito de trabalho dependente [Art.º 2.º, n.º 3]

Qualificam-se ainda como rendimentos do trabalho dependente os seguintes:

- Remuneração dos membros dos órgãos estatutários
- Remunerações acessórias, nomeadamente
  - > Abonos de família e respetivas prestações complementares exceto na parte em que não excedam os limites legais estabelecidos
  - > Subsídio de refeição na parte em que exceder o limite legal
- Abonos para falhas na parte que excedam 5% da remuneração mensal fixa
- Ajudas de custo e importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio - na parte que excedem os limites legais
- Indemnizações por alterações ou extinção da relação jurídica
- Gratificações não atribuídas pela entidade patronal
- Outras remunerações acessórias diversas

As despesas de representação são tributáveis desde que não tenham sido prestadas contas, conforme determina a alínea d) do n.º 3, do mesmo artigo.

**Limites a partir dos quais alguns rendimentos são tributados (em euros)**

**Subsídio de refeição**

Legislação aplicável	Limite legal	Vales de refeição
Portaria n.º 1533-D/2008, alterada pela Portaria n.º 1458/2009	4,77	7,63

**Ajudas de custo**

Legislação aplicável	Trabalhadores		Membro de órgãos sociais	
	País	Estrangeiro	País	Estrangeiro
D.L. n.º 137/2010, art.º 4.º; Lei n.º 66-B/2012, art.º 42.º	50,20	89,35	89,19	100,24

**Automóvel próprio**

D.L. n.º 137/2010, art.º 4.º	0,36 por quilómetro percorrido
------------------------------	--------------------------------

**Rendimentos devidos por cessação do contrato de trabalho [Art.º 2.º, n.ºs 4 a 7]**

Estão sujeitos a tributação os rendimentos por cessação de contratos de trabalho nas seguintes condições:

- Os auferidos por gerentes ou administradores – pela totalidade.
- Os auferidos pelos trabalhadores em geral - na parte que exceda o valor médio das remunerações regulares dos últimos 12 meses x n.º anos ou fração de antiguidade.
- Exceto, se for criado um novo vínculo profissional ou empresarial com a mesma entidade a tributação ocorre pela totalidade.

**Determinação do rendimento coletável - deduções ao rendimento bruto [Art.º 25.º]**

Aos rendimentos brutos da de valor anual **igual ou inferior a €4.104** deduz-se, até a sua concorrência, a totalidade do seu quantitativo por cada titular que os tenha auferido e ainda

- Indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado;
- As quotizações sindicais desde que não excedam em relação a cada sujeito passivo 1% do rendimento bruto desta categoria sendo acrescidas de 50%;

Se o rendimento anual por titular **for superior a €4104** a dedução é igual a esse montante.

Se as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde excederem €4.104 aquela dedução é pelo montante total dessas contribuições.

A dedução de € 4.104 pode ser elevada até 75% de 12 x o valor do IAS desde que a diferença resulte de quotizações para ordens profissionais suportadas pelo próprio sujeito passivo e indispensáveis para o exercício da respetiva atividade profissional exclusivamente por conta de outrem.

O IAS (Indexante de Apoios Sociais) é um indexante que veio substituir a retribuição mínima mensal garantida, enquanto referencial determinante da fixação, cálculo e atualização das contribuições, das pensões e outras prestações sociais [Lei n.º 53-B/2006].

Até que o IAS atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475, DL 5/2010) mantém-se aplicável o valor de € 475 [Lei n.º 55-A/2010, art.º 98.º, n.º 1].

### **Retenções na fonte [Art.º 98.º]**

As entidades devedoras de rendimentos sujeitos a retenção na fonte são obrigadas a reter o imposto

- no pagamento **ou**
- na colocação à disposição

correspondente à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses atos ocorram.

### **- De rendimentos de residentes [Art.ºs 99.º, 99.º-B e C]**

As entidades devedoras de rendimentos são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares, aplicam-se as tabelas de retenção na fonte que atendem a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos – por exemplo, dependentes e deficiência, as quais são anualmente objeto de publicação através de despacho de membro do Governo, havendo ainda que atender-se ao seguinte:

- Subsídio de férias e de Natal são objeto de retenção autónoma;
- Às remunerações exclusivamente de montante variável é aplicável a tabela do art.º 100.º.

Excetuam-se

- Rendimentos em espécie (cf. art.º 24.º);
- Gratificações quando não atribuídas pela entidade empregadora (tributação autónoma, cf. art.º 72.º, n.º 3).

### **- De rendimentos de não residentes [Art.º 71.º]**

- Taxa liberatória de 25% (cf. n.º 4, al. a))
- Relativamente aos rendimentos obtidos em território português (cf. art.º 18.º – Rendimentos obtidos em território português)

### **Tabelas de retenção na fonte – Cat. A e H [Art.º 99.º-F]**

Para o ano de 2018 foi publicado o Despacho SEAF n.º 84-A/2018, de 2 de janeiro, divulgado pela Circular n.º 1/2018, da AT.

As quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas [art.º 98.º, n.º 3].

### **Obrigações acessórias**

As principais obrigações acessórias previstas no IRS para os contribuintes da categoria A são de natureza declarativa:

- De rendimentos – 1 de abril a 31 de maio para todas as categorias [Art.ºs 57.º e 60.º]

No entanto, existe dispensa de apresentação de declaração, nos termos do [art.º 58.º], quando os sujeitos passivos, no ano a que o imposto respeita, apenas tenham auferido, isolada ou cumulativamente:

- Rendimentos tributados pelas taxas previstas no artigo 71.º e não optem, quando legalmente permitido, pelo seu englobamento;
- Rendimentos de trabalho dependente ou pensões, desde que o montante total desses rendimentos seja igual ou inferior a € 8 500 e estes não tenham sido sujeitos a retenção na fonte, com exceção dos rendimentos de pensões de alimentos de valor superior a 4.104.

As situações de dispensa de declaração não se aplicam aos sujeitos passivos que optem:

- pela tributação conjunta;
- afirmam rendas temporárias e vitalícias que não se destinam ao pagamento de pensões enquadráveis como rendimentos da categoria H;
- afirmam rendimentos em espécie ou rendimentos de pensões de alimentos tributados autonomamente de valor superior a € 4 104.

## QUESTÕES DE REVISÃO

Indique, relativamente a cada um rendimentos do trabalho dependente auferidos pelos seguintes sujeitos passivos, a respetiva **incidência real**, o valor do **rendimento coletável** e a eventual **retenção na fonte** a que está sujeito, fundamentando com o enquadramento jurídico tributário aplicável. Formule as hipóteses que considere necessárias para preencher eventuais lacunas da informação:

- 4.** Carla, não casada, sem dependentes, auferiu um rendimento anual bruto proveniente de trabalho dependente de 10.500, com uma contribuição para a Segurança Social de 11%.
- 5.** Leonor, casada, na situação de “dois titulares”, sem dependentes, tem um rendimento anual bruto auferido no exercício de trabalho dependente de 16.800, contribuições para a Segurança Social de 11% e quotizações para uma ordem profissional de 60.
- 6.** António, casado, na situação de “único titular”, com dois dependentes, trabalhador por conta de outrem, recebe uma remuneração anual bruta no valor total de 35.000. Tem contribuições para a Segurança Social de 11% e efetua um pagamento de 900 respeitante a quotizações sindicais.
- 7.** Joana, vivendo em união de facto, na situação de “dois titulares” sem dependentes, auferiu um rendimento anual de 56.000, com um contrato individual de trabalho sem termo com uma companhia seguradora. Apresenta contribuições obrigatórias para a Segurança Social de 11% e um encargo com uma quotização para a Ordem dos Economistas no valor de 150.
- 8.** Anabela é funcionária de uma empresa imobiliária, casada na situação de “dois titulares”, com um dependente, celebrou um contrato de trabalho a termo certo auferindo um ordenado mensal bruto de 1.500,00. Para além do ordenado mensal, recebe ainda subsídio de refeição diário no valor de 7,50, pago em dinheiro, e despesas de representação mensais no montante de 200,00, inerentes à sua função de consultora comercial e de que não foram prestadas contas até ao final do período. Durante o ano, Anabela recebeu ainda os seguintes montantes relativos a deslocações efetuadas ao serviço da empresa:
  - Ajudas de custo: 1.200, correspondente a 20 dias pagos a 60,00 por dia;
  - Subsídio de transporte em automóvel próprio: 504,00, correspondente a 1.400 Km, pagos a 0,36 por Km.
- 9.** José Maria, pela cessação do seu contrato individual de trabalho que o ligava à Empresa Industrial do Norte e Ilhas, SA, recebe a importância de 20.000. Trabalhou para aquela empresa durante 10 anos e 5 meses e no último ano auferiu um ordenado mensal sujeito a imposto de 700.

# 4

## PENSÕES - CATEGORIA H

### Incidência [Art.ºs 1.º, n.º 1, e 11.º]

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos da categoria H - pensões, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

Constituem rendimentos de pensões para efeito de IRS os seguintes:

- Prestações devidas a título de pensões a título de pensões de aposentação ou reforma, velhice, invalidez, sobrevivência e de alimentos
- Prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões ou outros no âmbito de regimes complementares de segurança social
- Pensões e subvenções não compreendidas nas alíneas anteriores
- Rendimentos temporários ou vitalícias

### Determinação do rendimento coletável – deduções ao rendimento bruto [Art.º 53.º]

A determinação da matéria coletável efetua-se da seguinte forma:

- Se rendimento bruto = ou < que  $72\% \times 12 \times \text{IAS} = 4.104$  – deduz este valor até à concorrência do valor bruto da pensão
- Se rendimento bruto = ou < que € 22.500: RB - 4.104
- Se rendimento bruto > que € 22.500 = 4.104 - [(RB - 22.500) x 20%]

São ainda dedutíveis

- quotizações sindicais, desde que não constituam contrapartida de benefícios até 1% do rendimento bruto acrescidas de 50%
- contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e subsistemas legais de saúde no montante que exceda os limites das deduções específicas

(IAS=475, conforme disposição transitória da Lei n.º 64-B/2011, art.º 111.º, n.º 1, de 30/12)

### Retenções na fonte

#### - De pensões de residentes [Art.ºs 98.º e 99.º-D]

Entidades devedoras de pensões obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação a disposição, com **exceção das de alimentos**

- Tabelas de retenção atendem a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos – deficiência e dependentes (art.º 99.º-B CIRS);
- Subsídio de férias e de Natal objeto de retenção autónoma (art.º 99.º-D)

**- De pensões de não residentes [Art.º 71.º, n.ºs 4 e 5]**

- Taxa liberatória de **25%** relativamente aos rendimentos **obtidos em território português** (cf. art.º 18.º)
- Taxa incide sobre o rendimento líquido – depois da dedução do art.º 53.º (cf. n.º 5).

**Tabelas de retenção na fonte – Cat. A e H [Art.º 99.º-F]**

- Para o ano de 2018 – Despacho SEAF n.º 84-A/2018, de 2 de janeiro
- As quantias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas (art.º 98.º, n.º 3).

## QUESTÕES DE REVISÃO

Indique, relativamente a cada um dos rendimentos auferidos pelos seguintes sujeitos passivos, a respetiva **incidência real**, o valor do **rendimento coletável** e a eventual **retenção na fonte** a que está sujeito, fundamentando com o enquadramento jurídico tributário aplicável:

- 10.** Deolinda, viúva, recebe uma pensão de reforma com um valor anual de 14.000.
- 11.** Vasco, casado, na situação de único titular, auferir uma pensão de reforma anual no montante de 60.500, tem contribuições obrigatórias anuais para um regime de proteção social de 7.500 e tem paga 450 de quotizações sindicais que não constituem contrapartida de qualquer tipo de benefício social, de educação ou de saúde.

# 5

## RENDIMENTOS DE CAPITALIS - CATEGORIA E

### Incidência [Art.º 5.º]

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos da categoria E – rendimentos de capitais, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

O IRS incide sobre rendimentos que provêm direta ou indiretamente de:

- elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas de natureza mobiliária ou
- resultantes da modificação, transmissão ou cessação desses elementos patrimoniais

Correspondem a rendimentos derivados de:

- juros
- royalties
- lucros
- rendimentos que o associado aufera da associação à quota e da associação em participação
- rendimentos de unidades de participação em fundos de investimento
- rendimentos por cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial
- rendimentos por uso ou concessão do uso de equipamentos

### Opção por englobamento [Art.º 71.º, n.º 6]

Os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias podem ser englobados por opção dos respetivos titulares desde que

- residentes em território nacional
- obtidos fora do âmbito de atividades empresariais e profissionais

O IRS retido neste caso passa a ter a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

Não é aplicável a rendimentos auferidos por **não residentes**.

### Dupla tributação económica [Art.º 40.º-A]

São considerados em 50% do seu valor, desde que os rendimentos sejam englobados:

- Lucros distribuídos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas de IRC ou a lucros distribuídos por entidades residentes noutro Estado Membro da UE que preencham requisitos da Diretiva 90/435/CEE.
- Rendimentos de partilha devidos a liquidação de sociedade - se a entidade devedora dos lucros ou liquidada for uma pessoa coletiva com sede ou direção efetiva em território português sujeita e não isenta de IRC.
- Rendimentos que o associado aufera da associação à quota e da associação em participação.

### Momento de sujeição a imposto [Art.º 7.º]

Os rendimentos de capitais consideram-se sujeitos a tributação desde o momento de:

- Vencimento
- Colocação à disposição
- Liquidação
- Apuramento do respetivo quantitativo.

### Retenção na fonte a título definitivo – taxas liberatórias [Art.º 71.º]

O regime das taxas liberatórias é aplicado como retenção na fonte a título definitivo e são as seguintes as taxas para sujeitos passivos residentes e não residentes:

#### De rendimentos de residentes

- Tributação a taxa liberatória de 28% (cf. Art.º 71.º, n.º 1, al. a))
  - Com opção pelo englobamento (cf. art.º 71.º, n.º 6)
- Tributação a taxa liberatória de 28% quando não sujeitos a retenção nos termos do art.º 71.º (cf. Art.º 72.º, n.º 1)
  - Com opção pelo englobamento (cf. art.º 72.º, n.º 8).

#### De rendimentos de não residentes

- Tributação a **taxa liberatória de 28%** (cf. Art.º 71.º, n.º 1, al. a))
- Tributação a **taxa liberatória de 28%** quando não sujeitos a retenção nos termos do art.º 72.º, n.º 1, al. b)
- Tributação a **taxa liberatória de 25%** (cf. art.º 71.º, n.º 4, al. b)) - rendimentos relativos a propriedade intelectual, industrial ou know-how (art.º 5.º, n.º 2, als. m) e n))

Rendimentos	Taxas residentes	Taxas n. residentes
Juros de depósitos à ordem ou a prazo, incluindo os certificados de depósitos	28%	28%
Rendimentos de título de dívida, de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço e similares	28%	28%
Lucros, resultados de partilha, rendimentos na associação em participação e associação à quota, ganhos em <i>swaps</i> e resgates	28%	28%
Juros de suprimentos, abonos ou adiantamentos dos sócios à sociedade e juros e outras formas de remuneração por não levantamento de lucros	28%	28%
Rendimentos de valores mobiliários auferidos por residentes e devidos por entidades não residentes, pagas por entidades mandatadas	28%	28%

## QUESTÕES DE REVISÃO

Indique, relativamente a cada um dos rendimentos de capitais auferidos pelos seguintes sujeitos passivos, a respetiva **incidência real**, o valor do **rendimento coletável** e a eventual **retenção na fonte** a que está sujeito, fundamentando com o enquadramento jurídico tributário aplicável. Considere para cada uma das situações apresentadas as opções fiscalmente mais eficientes para a determinação do rendimento coletável.

**12.** Considere que o João, recebe 3.528 de juros, líquidos de imposto à taxa liberatória, referentes a rendimento de aplicações financeiras que tem na Caixa Geral de Depósitos.

**13.** O casal Helena e Francisco detêm uma participação de capital na Galp, da qual receberam dividendos líquidos de imposto no valor de 8.640.

# 6

## RENDIMENTOS PREDIAIS - CATEGORIA F

### **Incidência [Art.º 8.º]**

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos da categoria F – rendimentos prediais, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

O IRS incide sobre as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição os respetivos titulares, salvo quando optem pela tributação na categoria B, correspondentes a importâncias havidas pelo exercício das seguintes atividades:

- Cedência do uso do prédio ou de parte dele;
- Aluguer de maquinismos e mobiliários instalados nos imóveis locados;
- Diferença auferida pelo sublocador (renda auferida-renda paga);
- Cedência do uso de bens imóveis, partes comuns de prédios;
- Constituição a título oneroso de direitos reais de gozo temporário sobre prédios rústicos, urbanos ou mistos.

As rendas sujeitas a imposto num determinado ano, correspondem apenas às rendas efetivamente recebidas ou postas à disposição do locador no mesmo ano. Não sendo as rendas pagas ou colocadas à disposição do locador, este não tem que as declarar para efeitos de tributação nesse ano, não sendo aplicável neste caso o princípio da especialização económica dos períodos.

### **Conceito de renda**

De acordo com o art.º 1022.º do Código Civil, a locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa mediante retribuição, sendo a locação designada, conforme art.º 1023.º do mesmo Código, como arrendamento quando versa sobre coisa imóvel, sendo considerado como aluguer quando incide sobre coisa móvel.

A renda constitui assim a contraprestação pela cedência do gozo de uma coisa e que consiste no pagamento pelo arrendatário ao senhorio de um preço por esse direito temporário de uso e fruição dessa coisa.

### **Sublocação**

Qualifica-se como sublocação, o contrato em que o locador celebra com base no direito de locatário que lhe advém de um precedente contrato locativo, conforme dispõe o art.º 1060.º do Código Civil, devendo ter-se em consideração que

- no caso do subarrendamento corresponder ao espaço total do arrendamento, o rendimento sujeito a imposto corresponde à diferença auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;
- no caso do subarrendamento corresponder apenas a uma parte do espaço do arrendamento, o rendimento sujeito a imposto corresponde apenas a diferença auferida pelo sublocador, entre a renda

recebida do subarrendatário e a parte proporcional que couber ao espaço subarrendado da renda paga ao senhorio.

### **Condomínios**

No caso da cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal, considera-se o edifício como uma estrutura unitária, composto por frações independentes, pertencentes a diversos proprietários, de acordo com o disposto nos art.ºs 1414 e 1415 do Código Civil. Nestas condições, está-se perante um regime de contitularidade das partes comuns, nos termos do art.º 19.º, pelo que os rendimentos derivados da cedência do uso dessas partes devem ser imputados a cada condómino, assim como os gastos diretamente relacionados com a obtenção desses rendimentos.

Sendo o condomínio equiparado a uma pessoa coletiva, com número fiscal próprio, compete à administração do condomínio efetuar a imputação a cada condómino da respetiva quota-parte dos rendimentos, gastos e eventuais retenções na fonte

### **Determinação do rendimento coletável [Art.º 41.º]**

Aos rendimentos brutos deduzem-se:

- Gastos efetivamente **suportados e pagos** pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos prediais - imputação por prédio ou parte de prédio, **excetuando-se** os gastos de natureza financeira, dos relativos a depreciações e dos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração.

Consideram-se gastos elegíveis para dedução, nomeadamente:

- Despesas de manutenção e de conservação;
- Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e Imposto do Selo quando incidente sobre o valor dos prédios.

No caso de fração autónoma de prédio deduzem-se também os encargos conservação, fruição e outros obrigatórios nos termos da lei.

Na sublocação, a diferença entre a renda recebida pelo sublocador e a renda paga por este não beneficia de qualquer dedução.

Podem ainda ser deduzidos gastos suportados e pagos nos 24 meses anteriores ao início do arrendamento relativos a obras de conservação e manutenção do prédio desde que, entretanto, o imóvel não tenha sido utilizado para outro fim que não o arrendamento.

Os encargos devem estar documentalmente comprovados.

### **Opção de tributação pela categoria B [Art.º 4.º]**

Os beneficiários de rendimentos da categoria F podem optar por serem tributados na categoria B, como rendimentos empresariais, nos termos do art.º 4, n.º 1, al. n), conjugado com o art.º 8.º, n.º 1.

### **Taxas especiais e opção pelo englobamento [Art.º 72.º, n.º 1, al. e) e n.º 8]**

Os rendimentos prediais são tributados à taxa especial (autónoma) de 28%, ou seja, não são, por regra, englobados conjuntamente com os restantes rendimentos. Contudo, no caso do sujeito passivo ser residente em

território português, pode optar pelo englobamento dos rendimentos prediais com os restantes rendimentos, se considerar como fiscalmente mais eficiente.

### **Rendimentos auferidos por não residentes**

Os beneficiários de rendimentos que não sejam residentes no território nacional, são apenas tributados pelos rendimentos nele obtidos, nos termos do art.º 15.º, n.º 2. Contudo, ao contrário de outros tipos de rendimentos de não residentes que são tributados por retenção na fonte a título definitivo, no caso dos rendimentos prediais existe a obrigação de entrega da declaração de rendimentos, devendo para isso nomear um representante fiscal, nos termos do art.º 130.º, sendo esta nomeação apenas facultativa no caso de residentes na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu, desde que neste caso esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade idêntica à estabelecida na União Europeia.

A liquidação do imposto faz-se pela taxa especial prevista no art.º 72.º, n.º 1, al. e), sendo o eventual imposto retido na fonte deduzido à coleta.

### **Dedução de perdas [Art.º 55.º, n.º 1, al. b)]**

O resultado líquido negativo apurado só pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita. Só podem deduzir-se as perdas ao resultado líquido positivo da mesma categoria.

### **Cláusula de salvaguarda – perda de reporte de perdas [Art.º 55.º, n.º 8]**

Quando os prédios a que os gastos digam respeito não gerem rendimentos da categoria F em pelo menos 36 meses, seguidos ou interpolados, dos 5 anos subsequentes àquele em que os gastos foram incorridos o sujeito passivo perde o direito ao reporte do resultado líquido negativo apurado.

### **Retenções na fonte [Art.º 101.º, n.º 1, al. e) e art.º 101.º-B, n.º 1, al. a)]**

A retenção na fonte é obrigatória quando os rendimentos prediais sejam pagos por entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, sendo a taxa aplicável de 25%, incidente sobre rendimento bruto.

Existe dispensa de retenção quando o titular dos rendimentos preveja auferir um rendimento inferior a € 10.000.

### **Obrigações acessórias - recibos de renda eletrónicos**

A obrigação de emissão de recibo de renda eletrónico decorre do disposto no art.º 11.º da Portaria n.º 98-A/2015, de 31 de março, sendo obrigatória a sua emissão pelo recebimento ou colocação à disposição de rendas, quando não optem pela tributação pela categoria B.

No entanto, estão dispensados desta obrigação os senhorios que cumulativamente:

- Não possuam, nem estejam obrigados a possuir, caixa postal eletrónica, nos termos do art.º 19.º da Lei Geral Tributária;
- Não tenham auferido, no ano anterior, rendimentos prediais em montante superior a duas vezes o valor do IAS (€ 838,44) ou, não tendo auferido naquele ano qualquer rendimento desta categoria, prevejam que lhes sejam pagas ou colocadas à disposição rendas em montante não superior àquele limite;
- As rendas correspondentes aos contratos abrangidos pelo Regime do Arrendamento Rural;
- Os senhorios que tenham idade igual ou superior a 65 anos.

## QUESTÕES DE REVISÃO

Indique, relativamente a cada um dos rendimentos prediais auferidos pelos seguintes sujeitos passivos, a respetiva **incidência real**, o valor do **rendimento coletável** e a eventual **retenção na fonte** a que está sujeito, fundamentando com o enquadramento jurídico tributário aplicável:

- 14.** Ernesto celebrou com uma sociedade comercial um contrato de arrendamento de um piso num prédio localizado na Baixa de Lisboa, destinado a escritório daquela entidade com contabilidade organizada. No ano n recebeu rendimentos resultantes daquele contrato no montante de 10.000, tendo suportado os seguintes gastos:
- Deduções específicas - Quota-parte das despesas de condomínio = 1.000
  - Despesas de manutenção e conservação, documentalmente comprovados = 1.350
  - Juros relativos ao financiamento bancário contraído para aquisição do prédio arrendado = 3.050
  - Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) = 750
- 15.** Marta é proprietária de 2 frações autónomas num imóvel situado em Campo de Ourique, tendo celebrado contratos de arrendamento de uma dessas frações com um inquilino particular e da outra com uma sociedade de advogados com contabilidade organizada, tendo auferido no ano n 15.000 de rendas, correspondendo 5.000 do inquilino particular e 10.000 da sociedade de advogados. No mesmo ano suporta as seguintes despesas:
- Da sua quota parte do condomínio, no valor de 2.000;
  - De manutenção e de conservação, devidamente documentadas, no montante de 3.500;
  - Aquisição de um frigorífico e de um esquentador para a fração autónoma arrendada ao inquilino particular, no valor total de 1.200;
  - Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) no total de € 1.900, sendo 800 relativo à fração arrendada ao particular e 1.100 relativamente à fração arrendada à sociedade de advogados.
- 16.** Afonso celebrou no ano n um contrato de arrendamento de uma loja para atividade comercial, com uma área de 200 tendo sido acordado o pagamento de uma renda mensal de 1.800. No ano n+3, o Afonso subarrendou uma parte da loja para a instalação de um balcão de uma operadora de telecomunicações, ocupando uma área de  $80 x^2$ , estando previsto no contrato uma renda mensal de 1.200. Durante o ano n suportou encargos de manutenção e conservação de 3.000.
- 17.** Francisco, proprietário de um prédio urbano situado em Lisboa, celebrou com uma empresa comercial, sujeito passivo de IRC com contabilidade organizada, um contrato de arrendamento do referido prédio. Considere que:
- a) No ano n-1, recebe 12.000 de rendas e apresenta despesas de conservação e de manutenção do prédio, devidamente documentadas, no valor total de 16.500, e paga o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), no montante de 1.000;

- b) No ano n aufero o mesmo valor de rendas do ano anterior e suporta despesas de conservação e de manutenção de manutenção do prédio, devidamente documentadas, no valor de 2.500, tendo pago o IMI no valor de 1.000.

# 7

## INCREMENTOS PATRIMONIAIS - CATEGORIA G

### Incidência [Art.º 10.º]

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos da categoria G – incrementos patrimoniais, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, no ano em que são pagos ou colocados à disposição

- Mais-valias
- Indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais
- Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência
- Acréscimos patrimoniais não justificados – rendimentos declarados afastarem-se significativamente para menos sem razão justificada dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas [determinados nos termos dos art.ºs 87.º, 88.º e 89.º-A da Lei Geral Tributária]

### Mais-valias

Ganhos obtidos que não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, sejam obtidos no momento da sua prática e resultem de

- Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação do património particular a atividade empresarial e profissional
- .....
- Cessão onerosa de posições contratuais
- .....

### Conceito de mais-valia

Uma mais-valia define-se como uma valorização de um elemento patrimonial, sem que para tal o seu detentor tenha exercido qualquer ação para a sua valorização, a que na terminologia anglo-saxónica se costumam designar como *windfalls* ou ganhos trazidos pelo vento. De acordo com Saldanha Sanches<sup>1</sup>, as mais-valias constituem um ganho resultante da alienação de um bem económico, na medida em que esta alienação não constitui o objeto específico de uma atividade empresarial, ou seja, um ganho obtido pela sociedade na alienação de bens que desempenhavam na empresa uma função instrumental, não integrados diretamente no fluxo produtivo desta.

---

<sup>1</sup> Saldanha Sanches, J. (1992). *Sobre o conceito de mais-valia*. *Fisco*, 38/39, pp. 45-54.

As mais ou menos-valias não são, portanto, fruto do rendimento resultante diretamente do produto de uma determinada atividade económica o que, para a sua consideração fiscal, obriga a adoção de um conceito alargado de rendimento.

### **Contrato promessa**

Para efeito da determinação do momento da realização da mais ou menos-valia, considera-se que no caso de existir um contrato promessa, esse momento reporta-se à data da tradição do bem, pelo que se presume realizada a mais ou menos-valia nesse momento, de acordo com o disposto no art.º 10.º, n.º 3, al. a).

### **Regime transitório do DL n.º 442-A/88, de 30-11, art.º 5.º**

#### **Exclusão de tributação dos ganhos não sujeitos a imposto de mais-valias criado pelo Código aprovado pelo DL 46 373, de 9-6-1965**

Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, na vigência do antigo Código do Imposto de Mais Valias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46.373, de 9 de Junho de 1965, continuam a não ser tributados no âmbito do IRS.

Também os ganhos derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor Código do IRS.

### **Mais-valias - forma de cálculo [Art.ºs 44.º, 46.º, 50.º e 51.º]**

As mais e menos-valias são calculadas da seguinte forma:

$$MV = VR - (VA \times C + EV + DAQ + DAL)$$

sendo:

- MV - mais-valia
- VR - valor de realização (valor do contrato ou valor que serviu de base à liquidação do IMT, se superior)
- VA - valor de aquisição (valor que serviu de base à liquidação do IMT, no caso dos imóveis)
- C - correção monetária
  - > aplica-se ao valor de aquisição um coeficiente de desvalorização monetária sempre que tenham decorrido mais de 24 meses, entre a data de aquisição e a data de alienação - coeficientes são publicados anualmente através de Portaria
- EV - encargos com a valorização dos bens
- DAQ - despesas inerentes à aquisição (apenas no caso de não terem sido deduzidas na categoria F)
- DAL - despesas inerentes à alienação (apenas no caso de não terem sido deduzidas na categoria F)

O cálculo é sempre efetuado bem a bem ou título a título.

### **Mais-valias – saldo tributável [Art.º 43.º, n.ºs 1 e 2]**

O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos referidos no ponto anterior.

Contudo, o saldo de mais ou menos-valias apurado é apenas considerado em 50% do seu valor no caso de ganhos relacionados com:

- Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;
- Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;
- Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens

### **Determinação do rendimento coletável – deduções [Art.º 42.º e 51.º]**

Não são permitidas deduções de despesas e encargos na categoria dos incrementos patrimoniais, com exceção das relacionadas com a realização de mais-valias, onde o art.º 51.º dispõe que são permitidas as seguintes deduções:

- encargos com a valorização de bens imóveis comprovadamente realizados nos últimos 12 anos;
- despesas inerentes à aquisição e à alienação de bens imóveis;
- indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens.

De entre as despesas inerentes à aquisição e alienação de imóveis, admite-se que a comissão de intermediação seja considerada como dedutível, desde que seja demonstrado inequivocamente a sua conexão com a transação efetiva do imóvel e esteja devidamente documentada.

### **Mais-valias – exclusão de tributação [Art.º 10.º, n.º 5]**

São excluídos de tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se

- O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido
  - no prazo de 36 meses contados da data de realização na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel como o mesmo destino
  - for utilizado no pagamento da aquisição de imóvel nas mesmas condições anteriores, desde que efetuada nos 24 meses anteriores
- Reinvestimento – corresponde ao valor de aquisição, deduzido do valor de eventual empréstimo contraído para a aquisição do novo imóvel destinado exclusivamente a habitação própria permanente

### **Dedução de perdas [Art.º 55.º, n.º 1, als. c) e d)]**

Relativamente a cada titular de rendimentos, o resultado líquido negativo apurado é dedutível aos seus resultados líquidos positivos da mesma categoria, nos seguintes termos:

- pode ser reportado aos 5 anos seguintes àquele a que respeita, no caso do saldo negativo das mais ou menos-valias relativas a
  - o Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;

- Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;
  - Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens.
- Quando o sujeito passivo opte pelo englobamento, pode ser reportado aos 5 anos seguintes no caso do saldo negativo das mais ou menos-valias relativas a
- Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários e de operações relativas a outros instrumentos financeiros;
  - Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário.

## QUESTÕES DE REVISÃO

Indique, relativamente a cada um dos ganhos de mais-valias auferidos pelos seguintes sujeitos passivos, a respetiva **incidência real**, o valor do **rendimento coletável** e a eventual **retenção na fonte** a que está sujeito, fundamentando com o enquadramento jurídico tributário aplicável:

- 18.** António vende o seu apartamento de habitação própria permanente pelo valor de 120.000, sendo o valor patrimonial tributário (VPT) considerado para efeitos de IMT de 140.000. O apartamento havia sido adquirido no ano  $n-10$  pelo valor de 100.000, valor que serviu de base ao cálculo do IMT. Efetuou melhoramentos no montante de 7.500, que se encontram devidamente comprovados, e pagou 1.000 de registos de propriedade. Admita as duas hipóteses seguintes:
- António não pretende reinvestir o valor de realização;
  - António pretende efetuar o reinvestimento do valor total de realização noutra habitação própria permanente, dois anos depois da alienação.

- 19.** Um casal, com dois filhos menores, aliena em janeiro o seu apartamento T1 situado em Lisboa, por 200.000, o qual havia sido adquirido em  $n-8$ , por 100.000, relativamente ao qual, na data da alienação no ano  $n$ , tinham ainda 50.000 em dívida ao Banco que lhes concedera um empréstimo para a sua aquisição. Os encargos suportados necessários para a alienação do imóvel foram de 6.000. Em outubro do mesmo ano, adquirem por 180.000 um apartamento T2, destinado a habitação própria permanente, tendo contraído um empréstimo bancário de 70.000 para a realização da compra.

- 20.** José Carlos efetua a alienação onerosa de ações que detém desde o início do ano  $n-4$ . Os títulos vendidos são os seguintes:

Titulos	Valor de aquisição	Valor de venda
Sociedade A	55.000	90.000
Sociedade B	42.000	20.000
Sociedade C - participação numa microempresa	8.000	18.000

- 21.** Considere que a Catarina, que exerce a atividade de promotor imobiliário, afetou em  $n-2$  à sua atividade profissional uma fração autónoma de que é proprietário num prédio localizado em Lisboa e que tem vindo a utilizar como habitação própria. Aquela fração autónoma foi adquirida em  $n-5$  por 150.000 e à data da afetação o seu valor de mercado era de 130.000. No ano  $n$ , o sujeito passivo A vende a fração autónoma a um cliente não residente em Portugal por 175.000.
- 22.** Considere um sujeito passivo que em  $n-6$  alienou um prédio urbano, tendo apurado uma menos-valia de 30.000 declarada na categoria G daquele ano. Entre  $n-5$  e  $n-2$  não efetuou qualquer outra operação sujeita a tributação em mais-valias, tendo-se verificado posteriormente as seguintes operações:

- Em n-1 efetuou a alienação de uma fração autónoma de um prédio urbano tendo realizado uma mais-valia de 7.000;
- Em n efetuou a alienação de uma moradia, tendo realizado uma mais-valia de 40.000.

Indique e fundamente com as normas jurídico-tributárias aplicáveis quais os valores a declarar em n-1 e n relativamente aos incrementos patrimoniais realizados.



## RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS - CATEGORIA B

### Incidência [Art.º 3.º, n.º 1]

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos da categoria B – rendimentos empresariais e profissionais, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

Os rendimentos empresariais e profissionais, correspondem a rendimentos decorrentes de:

- Exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária
- Exercício por conta própria de qualquer atividade de prestação de serviços - constam da Tabela de Atividades Profissionais [Art.º 151.º]
- Provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a experiências adquiridas

### Extensão do conceito de rendimentos empresariais e profissionais – princípio da atração para a categoria B [Art.º 3.º, n.º 2]

Considera-se que qualquer natureza de rendimentos que seriam enquadráveis noutras categorias próprias do IRS desde que obtidos no âmbito de atividades qualificadas como empresariais ou profissionais, são atraídas para a categoria B e aí tributadas de acordo com as suas regras, como sejam:

- Rendimentos prediais, rendimentos de capitais e mais-valias – desde que imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais
- Indemnizações conexas com a atividade exercida
- Importâncias relativas à cessões temporária de exploração de estabelecimento
- Subsídios ou subvenções no âmbito do exercício da atividade empresarial e profissional
- Rendimentos provenientes da prática de atos isolados.

### Determinação do rendimento coletável – regime simplificado e regime de contabilidade organizada [Art.º 28.º]

#### ▪ No regime simplificado

##### - Condições de aplicação

Aplicável a todos os sujeitos passivos que não tenham ultrapassado no período imediatamente anterior € 200.000 de rendimentos nesta categoria.

##### - Cessação de aplicação do regime

No caso do sujeito passivo ultrapassar o limite de rendimentos de € 200.000 em dois períodos de tributação consecutivos ou 25% num único período, tem de passar obrigatoriamente ao regime de contabilidade organizada no período de tributação seguinte.

▪ **No regime de contabilidade organizada - condições de aplicação**

Aplicável aos restantes contribuintes que não se enquadrem no regime simplificado, ou seja, os sujeitos passivos com um montante anual ilíquido de rendimentos superior a 200.000, ou que, não preenchendo esta condição tenham optado por serem tributados com base na contabilidade [art.º 28.º, n.ºs 3 a 5].

**Opção de tributação pelas regras da categoria A [Art.º 28.º, n.º 8]**

Se um sujeito passivo auferir rendimentos profissionais por serviços prestados a uma única entidade, podem optar pela tributação de acordo com as regras da categoria A.

A determinação do rendimento coletável neste caso será efetuada deduzindo aos rendimentos brutos da categoria a dedução específica de € 4.104,00 prevista no art.º 25.º, n.º 1, al. a), ou o valor dos encargos com a segurança social se superiores. Pode ainda deduzir quotizações para ordens profissionais desde que não ultrapassem 171,00 (diferença entre 4.275,00 e 4.104,00, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo).

No caso de opção, deve permanecer na categoria A por três anos.

**Ato isolado [Art.º 3.º, n.º 3 e art.º 30.º]**

Qualificam-se como rendimentos provenientes de um ato isolado os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada que tenham natureza comercial, industrial ou profissional.

Admite-se a ocorrência de mais de um ato isolado por ano, mas tendo sempre subjacente a sua natureza esporádica, eventual ou imprevista (sem prévia intenção do exercício de uma atividade), não estando a sua qualificação subordinada qualquer limitação em termos de valor dos rendimentos.

De notar, contudo, que no âmbito do IVA, tem sido entendido que um ato isolado pressupõe um único ato no período de um ano.

A determinação do rendimento pode fazer-se de acordo com:

- Regime simplificado - se rendimento anual líquido < ou = € 200.000
- Regime de contabilidade organizada com as devidas adaptações – obrigatoriamente se rendimento anual líquido > € 200.000

Não obstante a tributação se poder efetuar pelas regras do regime de contabilidade organizada, os sujeitos passivos estão sempre dispensados de dispor de contabilidade organizada nos termos gerais.

Existe dispensa de entrega de declaração de rendimentos quando o montante anual dos atos isolados seja inferior a 4x o valor do IAS (Indexante dos Apoios Sociais, atualizado em 2017 para o valor de € 421,32) e não auferirem outros rendimentos ou apenas auferirem rendimentos tributados pelas taxas previstas no artigo 71.º, conforme dispõe o art.º 58.º, n.º 2, al. b).

**Determinação do rendimento tributável – regime simplificado [Art.º 31.º]**

Para a determinação do rendimento tributável, aplicam-se os seguintes coeficientes

- Vendas de mercadorias e produtos, bem como às prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares, com exceção daquelas que se desenvolvam no âmbito da atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento x coeficiente de 0,15.

- Rendimentos das atividades profissionais especificamente constantes da Tabela do art.º 151.º x coeficiente de 0,75.
- Rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores x coeficiente de 0,35.
- Resultado positivo de rendimentos prediais x coeficiente de 0,95
- .....
- Ao resultado positivo de rendimentos prediais, ao saldo positivo das mais e menos-valias e aos restantes incrementos patrimoniais x coeficiente 0,95

### **Dedução dos montantes suportados com contribuições obrigatórias para regimes de proteção social**

Os sujeitos passivos que obtenham os rendimentos de atividades profissionais constantes da Tabela do art.º 151.º e outras prestações de serviços, após aplicação dos coeficientes aí previstos, podem deduzir, até à concorrência do rendimento líquido assim obtido, os montantes comprovadamente suportados com contribuições obrigatórias para regimes de proteção social, conexas com as atividades em causa, na parte em que excedam 10% dos rendimentos brutos, quando não tenham sido deduzidas a outro título, de acordo com o disposto no art.º 31.º, n.º 2.

### **Englobamento**

O rendimento coletável da categoria B é sempre objeto de englobamento e tributado nos termos gerais.

### **Resultado positivo dos rendimentos prediais**

O resultado positivo dos rendimentos prediais, quando tenha havido opção pela tributação na categoria B no âmbito das atividades empresariais [art.º 4.º, n.º 1, al. n) e art.º 8.º, n.º 1] corresponde ao rendimento líquido da categoria F, determinado nos termos do artigo 41.º.

### **Redução de tributação nos dois primeiros anos de atividade [art.º 31.º, n.º 10]**

Os coeficientes previstos nas alíneas b), c) e f) do n.º 1 são reduzidos em 50 % e 25 % no período de tributação do início da atividade e no período de tributação seguinte, respetivamente, desde que, nesses períodos, o sujeito passivo não aufera rendimentos das categorias A ou H.

### **Limitações à dedução ao rendimento resultante da aplicação dos coeficientes**

No regime simplificado, até um determinado limite de rendimentos brutos, são desconsideradas as despesas ocorridas na atividade, aplicando-se os coeficientes diretamente a esses rendimentos obtidos nas atividades profissionais constantes da Tabela do art.º 151.º e em outras prestações de serviços. Contudo, para rendimentos acima desse limite, a aplicação direta desses coeficientes, está parcialmente condicionada à verificação de despesas e encargos efetivamente suportados, acrescendo ao rendimento tributável apurado a **diferença positiva** entre 15 % dos rendimentos brutos das prestações de serviços previstas naquelas atividades e o somatório das seguintes importâncias:

- Montante de dedução específica aos rendimentos do trabalho dependente [artigo 25.º, n.º 1, al. a)] ou, quando superior, os montantes comprovadamente suportados com contribuições obrigatórias para

regimes de proteção social, conexas com as atividades em causa, que não sejam dedutíveis nos termos [artigo 25.º, n.º 2].

- Despesas com pessoal e encargos a título de remunerações, ordenados ou salários, comunicados pelo sujeito passivo à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º.
- Rendas de imóveis afetas à atividade empresarial ou profissional que constem de faturas e outros documentos, comunicados à Autoridade Tributária e Aduaneira [78.º-E, n.º 2 ] - quando parcialmente afetos à atividade empresarial e profissional são considerados em apenas 25%.
- 1,5 % do valor patrimonial tributário dos imóveis afetos à atividade empresarial ou profissional ou, quanto aos imóveis afetos a atividades hoteleiras ou de alojamento local, 4 % do respetivo valor patrimonial tributário, de que o sujeito passivo seja o proprietário, usufrutuário ou superficiário – quando parcialmente afetos à atividade empresarial e profissional são considerados em apenas 25 %.
- Outras despesas com a aquisição de bens e prestações de serviços relacionadas com a atividade, que constem de faturas comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, ou emitidas no Portal das Finanças, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 115.º, designadamente despesas com materiais de consumo corrente, eletricidade, água, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, rendas de locação financeira, quotizações para ordens e outras organizações representativas de categorias profissionais respeitantes ao sujeito passivo, deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo e dos seus empregados - quando parcialmente afetos à atividade empresarial e profissional são considerados em apenas 25 %.
- Importações ou aquisições intracomunitárias de bens e serviços relacionados com a atividade.

Simplificadamente, para a determinação do rendimento coletável teremos a seguinte expressão:

$$\text{Rendimento coletável} = \text{Rendimento bruto} \times 0,75 + \\ + \text{Diferença positiva [Rendimento bruto} \times 15\% - (4.104 + \text{Despesas comprovadas})]$$

Com a aplicação desta expressão, o impacto das deduções de despesas e encargos apenas ocorre em valores de rendimento bruto superior a 27.360, pois este valor aplicado na expressão corresponde a 0, ou seja, é apenas a partir daquele montante que resulta da expressão um valor positivo e consequentemente onde a dedução das despesas e encargos permitidos reduzem o rendimento coletável, até ao limite do montante resultante da aplicação do coeficiente de cada uma das atividades abrangidas (profissionais e outras prestações de serviços).

### **Determinação do rendimento tributável – regime de contabilidade organizada [Art.ºs 29.º, 32.º e 33.º]**

#### **Rendimentos e gastos [Art.º 29.º]**

Na determinação do rendimento coletável só são considerados rendimentos e gastos relativos a bens ou valores que

- façam parte do ativo da empresa individual do sujeito passivo ou
- estejam afetos às atividades empresariais ou profissionais.

### Forma de determinação [Art.ºs 32.º e 33.º]

O rendimento é determinado de acordo com as regras do Código do IRC, por remissão do art.º 32.º, com as adaptações do Código do IRS previstas no art.º 33.º, nomeadamente de não dedução de remunerações dos titulares dos rendimentos e de utilização de viatura própria ao serviço da atividade, subsídios e outras prestações de natureza remuneratória.

Relativamente aos gastos das viaturas ao serviço da atividade haverá que ter em consideração as limitações impostas pela Portaria n.º 1041/2001, de 28 de agosto, nomeadamente no que respeita ao número de viaturas e depreciações das mesmas.

### Dedução de perdas [Art.º 55.º, n.º 1, al. a)]

É dedutível ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação o resultado líquido negativo apurado na categoria B nas seguintes condições

- Perdas são reportáveis aos 12 anos seguintes àquele a que respeitam e só podem ser deduzidos aos rendimentos líquidos positivos da mesma categoria [de harmonia com o Art.º 52.º do CIRCI]
- .....

### PAGAMENTOS POR CONTA - Categoria B [Art.º 102.º]

Os pagamentos por conta são efetuados em três pagamentos a efetuar em julho, setembro e dezembro, calculados com a seguinte fórmula:

$$76,5\% \times C \times RLB/RLT - R$$

sendo:

- C = coleta do penúltimo ano, líquida das deduções
- R = total das retenções efetuadas no penúltimo ano sobre os rendimentos da categoria B
- RLB = rendimento líquido positivo do penúltimo ano da categoria B
- RLT = rendimento líquido total do penúltimo ano

### RETENÇÕES NA FONTE [Art.ºs 98.º e 101.º]

#### ▪ Rendimentos de residentes

Entidades devedoras de rendimentos sujeitos a retenções na fonte que **disponham ou devam dispor de contabilidade organizada** são obrigadas

- no ato do pagamento ou da sua colocação à disposição
- a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses atos ocorrem

As taxas aplicáveis são

- 25% - prestações de serviços especificamente previstas na Tabela do art.º 151.º CIRS
- 11,5% - restantes prestações de serviços não incluídas na Tabela
- 25% - rendimentos prediais

▪ **Dispensa de retenção na fonte [Art.ºs 101.º-B e D]**

O pagamento de rendimentos anuais inferiores a €10.000 – CIVA, art.º 53.º, n.º 1 (n.º 1, al. a) - exceto comissões por intermediação de quaisquer contratos e da categoria F, estão dispensados de retenção na fonte.

Os rendimentos de mais-valias apuradas em atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, indemnizações conexas com a atividade exercida, cessão temporária de estabelecimento, subsídios auferidos no âmbito da atividade e actos isolados no âmbito de atividades profissionais estão igualmente dispensados de retenção na fonte.

**Rendimentos de não residentes - retenções na fonte a título definitivo [Art.º 71.º, n.º 4]**

Os rendimentos empresariais e profissionais, incluindo atos isolados, obtido por não residentes em território português são sempre objeto de retenção na fonte a título definitivo, pelo facto dos não residentes não apresentarem declaração no território português.

A taxa aplicável corresponde a uma taxa liberatória de 25%.

**Obrigações acessórias**

As obrigações acessórias têm como objetivo possibilitar o apuramento das obrigações fiscais, as quais incluem para além das obrigações declarativas, as de faturação e contabilísticas, no caso do exercício de atividades profissionais e empresariais. São as seguintes as obrigações principais dos sujeitos passivos de IRS:

▪ **Declarativas**

- De rendimentos – de 1 de abril a 30 de junho [Art.ºs 57.º e 60.º]
- Dispensa de apresentação de declaração (no caso de atos isolados) [Art.º 58.º]
- Declaração de início de atividade, de alterações e de cessação [Art.º 112.º]
- Declaração anual de informação contabilística e fiscal [Art.º 113.º]

▪ **De faturação [Art.º 115.º]**

- Fatura-recibo – pelas atividades de prestações de serviços profissionais
- Recibo verde eletrónico
- Fatura ou fatura simplificada – por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações e documento de quitação de todas as importâncias recebidas

▪ **Contabilísticas**

- Para sujeitos passivos da categoria B sem contabilidade organizada [Art.º 116.º]
  - > livros de registo de compras, vendas e serviços prestados
  - > evidência em separado de reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta de clientes
- Para sujeitos passivos da categoria B com contabilidade organizada [Art.º 117.º]
  - > obrigados a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal
  - > organizar processo de documentação fiscal

Em ambos os casos obrigados a ter a escrita centralizada e mantê-la arquivada e em boa ordem durante 10 anos.  
[Art.º 118.º]

## QUESTÕES DE REVISÃO

Indique, relativamente a cada um dos rendimentos empresariais e profissionais auferidos pelos seguintes sujeitos passivos, a respetiva **incidência real**, o valor do **rendimento coletável** e a eventual **retenção na fonte** a que está sujeito, fundamentando com o enquadramento jurídico tributário aplicável. Considere para cada uma das situações apresentadas os regimes ou as opções alternativas previstas no CIRS para a determinação do rendimento coletável, identificando as fiscalmente mais eficientes.

**23.** Pedro, arquiteto, auferiu no exercício por conta própria da sua atividade, rendimentos no montante de 20.000, os quais foram pagos por uma sociedade imobiliária com contabilidade organizada, localizada em Lisboa.

**24.** Laura exerce a atividade de contabilista certificada, como profissional independente, tendo auferido nesse âmbito € 10.000. Os gastos fiscalmente dedutíveis suportados por Laura na sua atividade totalizaram € 2.000. Considere ainda que a mesma auferiu também rendimentos do trabalho dependente de € 28.000, como contabilista numa empresa de construção civil.

**25.** João obtém, exclusivamente de uma única entidade empregadora, com contabilidade organizada, no âmbito do seu trabalho de tradutor como profissional independente, o rendimento bruto de 15.850.

**26.** Maria exerce a atividade de mediadora imobiliária e utiliza como escritório parte do imóvel destinado à sua habitação. No ano n a faturação de prestações de serviços de mediação totalizaram o valor de 40.000. Através dos seus registos constata-se os seguintes gastos no mesmo período:

Materiais de escritório	2.000
Depreciação de computadores, multifuncionais e mobiliário	2.500
Deslocações e estadas ao serviço da atividade	6.800
Água, eletricidade e telefone da habitação que divide com o escritório	4.200
Rendas do imóvel afeto à atividade	6.000
Gastos com utilização de viatura própria ao serviço da atividade	2.800
Contribuições para a Segurança Social	0
Remunerações e ajudas de custo da Maria	7.000

Determine o rendimento coletável, referindo-se às normas jurídico-tributárias aplicáveis, indicando qual a opção fiscalmente mais eficiente para a tributação nesta categoria.

**27.** A Madalena é proprietária de duas lojas localizadas num centro comercial do Porto, as quais estão arrendadas a uma sociedade que aí exerce uma atividade comercial. A Madalena apresentou uma declaração de alteração de atividade, optando pela tributação na categoria B, com o CAE 68200 "arrendamento de bens imobiliários". No ano n auferiu rendas daquelas lojas no montante de 30.000, tendo suportado 2.500 de despesas de administração da propriedade, 1.500 de taxas autárquicas, 1.750 de IMI e ainda despesas de beneficiação no valor de 7.000.

**28.** Considere os rendimentos abaixo indicados e indique relativamente a cada um deles se estão sujeitos a IRS e, em caso afirmativo, em que categoria do imposto se enquadram e qual a disposição jurídico-tributária do respetivo código que lhes é aplicável para efeito desse enquadramento:

- a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho;
- b) Ganho proveniente da venda de um terreno para construção adquirido em 1974;
- c) Importâncias recebidas pela constituição e cedência por dez anos de direito de superfície de um terreno;
- d) Prestação a cargo de um fundo de pensões devida no âmbito de regime complementar de segurança social em razão de contribuições de entidade patronal;
- e) Indemnização recebida por um inquilino para rescisão do contrato de arrendamento;
- f) Rendimento pela realização de trabalhos de pinturas exteriores na recuperação de um edifício;
- g) Rendimento auferido no exercício por conta própria da sua atividade, os quais foram pagos por uma empresa industrial de confeções;
- h) Rendimentos exclusivamente de uma única entidade empregadora, com contabilidade organizada, no âmbito do seu trabalho independente como engenheiro;
- i) Juros de suprimentos;
- j) Importância auferida pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal;
- k) Rendas auferidas relativas a um apartamento no Algarve que tem arrendado a um cidadão irlandês, residente em Londres;
- l) Ganho proveniente da venda de uma fração autónoma num prédio situado em Lisboa que havia sido adquirido em 1980;
- m) Importância recebida por cedência de posição num contrato promessa de compra e venda;
- n) Importância relativa ao aluguer de uma máquina instalada num imóvel locado;
- o) Importância relativa à cessão temporária de exploração de estabelecimento.

**9**

**CÁLCULO DO IRS – ENGLOBAMENTO, TAXAS E LIQUIDAÇÃO**

**Englobamento de rendimentos – regras gerais [Art.º 22.º, n.ºs 1, 4 e 5]**

O rendimento coletável em IRS é o que resulta do englobamento dos

- Rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, líquidos das deduções e abatimentos ao rendimento bruto a que haja lugar

Os rendimentos isentos não são englobados para efeito de tributação, mas são incluídos para determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos quando a lei imponha o respetivo englobamento.

Nos casos em que seja permitida a opção pelo englobamento, existe a obrigatoriedade de englobar todos os rendimentos da mesma categoria de rendimentos.

**Rendimentos não englobados [Art.º 22.º, n.º 3]**

Os rendimentos não englobados são:

- Rendimentos auferidos por residentes tributados a taxas liberatórias sem prejuízo da possibilidade de opção por englobamento (derrogação dos art.ºs 71.º e 72.º);
- Rendimentos auferidos por residentes na UE ou no EEE – sem opção de englobamento mas com opção de tributação às taxas aplicáveis aos residentes (art.º 72.º, n.ºs 9);
- Rendimentos auferidos por residentes em países terceiros – sem opção por englobamento;

**Taxas**

Do apuramento do rendimento coletável das categorias que devem ser englobadas, bem assim como dos rendimentos que, embora sujeitos a taxas especiais, podem, por opção do sujeito passivo, serem também englobados resulta um rendimento coletável global ao qual são aplicadas as taxas progressivas seguintes:

**Taxas gerais [Art.º 68.º]**

Rendimento coletável (euros)	Taxa normal (A)	Taxa média (B)
Até 7.091	14,50%	14,500%
De mais de 7.091 até 10.700	23,00%	17,367%
De mais de 10.700 até 20.261	28,50%	22,621%
De mais de 20.261 até 25.000	35,00%	24,967%
De mais de 25.0001 até 36.856	37,00%	28,838%
De mais de 36.856 até 80.640	45,00%	37,613%

Superior a 80.640	48,00%	-
-------------------	--------	---

Forma de cálculo - o rendimento coletável quando superior a 7.091 é dividido em duas partes:

- A primeira será igual ao limite do maior dos escalões que nela couber aplicando-se a taxa média;
- A segunda será igual ao excedente desse escalão aplicando-se a taxa normal do escalão imediatamente superior.

### Taxa adicional de solidariedade [Art.º 68.º - A]

Rendimento coletável (euros)	Taxa
De mais de 80.000 até 250.000	2,5%
Superior a 250.000	5,0%

Forma de cálculo (tendo em conta as regras do art.º 69.º)

- Rendimento coletável até 250.000  
(Rendimento coletável – 80.000) x 2,5%
- Se rendimento coletável superior a 250.000  
(250.000 – 80.000) x 2,5% + (Rendimento coletável – 250.000) x 5%

### Quociente familiar [Art.º 69.º]

Nos casos em que haja opção pela tributação conjunta, quando se trate de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto, as taxas aplicadas correspondem ao rendimento coletável dividido por dois.

As taxas gerais aplicam-se ao quociente do rendimento coletável, multiplicando-se por dois o resultado obtido para se apurar a coleta do IRS.

Breve referência às taxas liberatórias e especiais

## Coleta

### Deduções à coleta [Art.º 78.º]

À coleta resultante da aplicação ao rendimento coletável das taxas progressivas ou proporcionais, conforme o caso, são deduzidas determinadas importâncias correspondentes a encargos de natureza pessoal, de eliminação da dupla tributação internacional e de eventuais benefícios fiscais.

As principais deduções à coleta, apurada pela aplicação ao rendimento coletável das taxas progressivas e pela aplicação aos rendimentos coletáveis que são tributados a taxas especiais, deduzem-se verbas relacionadas com:

- Montantes relativos aos dependentes do agregado familiar e aos ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo
- Despesas gerais familiares
- Outras despesas e encargos suportados pelos sujeitos passivos
- Benefícios fiscais
- Pagamentos por conta

- Retenções na fonte

As deduções que não sejam de **montante fixo** apenas podem ser realizadas se constarem de documentos comunicados à AT com o respetivo número de identificação fiscal

- Fatura, fatura-recibo ou recibo nos termos do Código do IVA ou do art.º 115.º, n.º 1, al. a) do CIRS;
- Outros documentos quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja dispensado daquela obrigação.

### Limitação global das deduções à coleta [Art.º 78.º, n.º 7]

As despesas e encargos que não são de montante fixo e os benefícios fiscais não podem exceder os seguintes limites de acordo com os escalões de rendimentos em que se integram

- 1.º escalão ≤ 7.091 - sem limites
- < 1.º escalão e ≤ ao último escalão 80.640 – limite é igual a

$1.000 + [2.500 - 1.000] \times [(valor\ do\ último\ escalão - rendimento\ coletável) / (valor\ do\ último\ escalão - valor\ do\ primeiro\ escalão)]$

- RC > 80.640 - limite de 1.000

### Majoração e ajustamento da duplicação de deduções

- Nos agregados com três ou mais dependentes a seu cargo os limites são majorados em 5% por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo
- Sempre que o **mesmo dependente ou ascendente** conste de mais do que uma declaração de rendimentos o valor das deduções à coleta é reduzido para metade por sujeito passivo
- No caso dos sujeitos passivos casados ou unidos de facto, sempre que não optem pela tributação conjunta, as deduções são **reduzidas para metade**

### Deduções dos dependentes e ascendentes [Art.º 78.º-A]

A coleta devida pelos sujeitos passivos residentes em território português e até ao seu montante são deduzidos:

Por cada dependente € 600	Acrescido de € 126 por cada dependente que não ultrapasse três anos de idade até 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto
Por cada dependente com acordo de regulação conjunta e residência alternada € 300 por cada sujeito passivo com responsabilidades parentais	Acrescido de € 63 a cada sujeito passivo por cada dependente que não ultrapasse três anos de idade até 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto
Por cada ascendente que viva efetivamente em comunhão de habitação com o sujeito passivo desde que aquele não aufera rendimento superior à pensão mínima do regime geral € 525	Acrescido de € 110 no caso de existir apenas um descendente que beneficie da dedução

## Dedução das despesas gerais familiares [Art.º 78.º-B]

São elegíveis todas as despesas desde que:

- Constem de faturas que titulem prestações de serviços e aquisições de bens comunicadas à AT nos termos do DL 197/2012, de 24/08 ou
- Sejam emitidas no Portal Finanças enquadradas em qualquer setor de atividade - excepto as previstas nos art.ºs. 78.º-C (despesas de saúde), 78.º-D (despesas com formação e educação) e 78.º-E (encargos com imóveis)

Contudo as despesas gerais familiares estão sujeitas aos seguintes limites:

Valor suportado por qualquer membro do agregado familiar	35% das despesas com limite global de € 250 por cada sujeito passivo
Valor suportado por qualquer membro do agregado familiar nas famílias monoparentais	45% das despesas com limite global de € 335 por cada sujeito passivo

As regras gerais que permitem a dedução à coleta das despesas gerais familiares são as seguintes [Art.º 78.º, n.º 6]

- A dedução à coleta apenas opera no mesmo ano em que as faturas foram emitidas
- Obrigação do adquirente exigir o registo do NIF na fatura
- Apenas relevam faturas obtidas fora do âmbito da atividade empresarial ou profissional

O valor das deduções a coleta é apurado pela AT com base nas faturas que lhe forem comunicadas, por via eletrónica, até ao dia 15 de fevereiro do ano seguinte ao da sua emissão, relativamente a cada adquirente nelas identificado.

A AT disponibiliza no Portal das Finanças o montante das deduções à coleta até ao final do mês de fevereiro do ano seguinte ao da emissão das faturas pode o adquirente reclamar até ao dia 15 de março do ano seguinte ao da emissão de acordo com as normas aplicáveis ao procedimento de reclamação graciosa com as devidas adaptações.

As pessoas singulares podem comunicar à AT ou indicar no Portal das Finanças as faturas que não tenham sido comunicadas.

## Outras despesas e encargos dos sujeitos passivos dedutíveis à coleta [Art.º 78.º-C e seguintes]

São ainda deduzidas à coleta do IRS as despesas e encargos suportados pelos sujeitos passivos relativos a:

- Despesas saúde e seguros saúde
- Despesas educação e formação
- Encargos com imóveis
- Exigência de fatura (e-fatura)
- Importâncias respeitantes a pensões de alimentos
- Encargos com lares
- Pessoas com deficiência

- Crédito de imposto por dupla tributação internacional

### Deduções à coleta dos pagamentos por conta e das retenções na fonte [Art.º 78.º, n.º 2]

Respeitantes ao mesmo período de tributação são deduzidas:

- Pagamentos por conta do imposto – categoria B
- Importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza

#### Cálculo do IRS – síntese

##### FASE ANALÍTICA

###### › Rendimentos brutos de cada categoria

(-) Deduções específicas de cada categoria

**(=) Rendimento líquido de cada categoria**

(-) Dedução de perdas de cada categoria

**(=) Rendimento coletável de cada categoria**

##### FASE SINTÉTICA

**Englobamento** - soma dos rendimentos coletáveis de cada categoria A+B+E+F+G+H

(:) Se existir **opção** pela tributação conjunta divide o RC global por 2 (quociente familiar)

(x) Aplicação das taxas gerais progressivas da tabela

= **Resultado** - multiplica por 2 se tiver existido **opção** pela tributação conjunta

(+) Resultado da aplicação das taxas especiais aos rendimentos coletáveis não englobados

**(=) Coleta**

(-) Deduções pessoais e de despesas

**(=) IRS liquidado**

(-) Deduções das retenções na fonte + pagamentos por conta

**(=) IRS a pagar ou a recuperar**

## QUESTÕES DE REVISÃO

Relativamente às questões seguintes, determine a **coleta** e o **imposto a pagar ou a reembolsar**, fundamentando com o enquadramento jurídico tributário aplicável. Considere para cada uma das situações apresentadas as **opções fiscalmente mais eficientes** para a determinação do rendimento coletável.

**29.** Considere os sujeitos passivos A e B, casados, cujos rendimentos coletáveis (determinados depois de efetuadas as deduções e reduções legalmente permitidas aos rendimentos brutos auferidos), apurados relativamente a cada um, são os seguintes:

- Sujeito passivo A – trabalho dependente: 45.500 e profissionais: 14.100;
- Sujeito passivo B - trabalho dependente: 8.400;
- Comuns - Prediais: 7.800 e mais-valias da alienação de um terreno adquirido em 1990: 3.200.

Determine, considerando as diversas hipóteses que se colocam, a coleta (bruta) do imposto que seja fiscalmente mais eficiente. Justifique a resposta e indique as normas jurídico tributárias aplicáveis.

**30.** Luís, não casado, sem dependentes, recebe 3.528 de juros, líquidos de imposto à taxa liberatória, referentes a rendimentos de aplicações financeiras que tem na Caixa Geral de Depósitos. No mesmo ano, o rendimento coletável em IRS proveniente de rendimentos de trabalho dependente é de 17.500. Para além destes factos tributários, verificam-se ainda as seguintes situações:

- Despesas gerais familiares: 2.850
- Retenções na fonte de trabalho dependente: 2.782,50.

**31.** O casal Sónia e Bruno, vivem em união de facto, com um dependente, apuraram rendimentos coletáveis relativamente à categoria de trabalho dependente de 35.000 para a Helena e de 25.000 para o Francisco. Verifica-se ainda o seguinte:

- Possuem uma participação de capital na Galp, da qual receberam dividendos líquidos de imposto no valor de 8.640.
- Suportaram despesas do agregado familiar, que constam de faturas que titulam aquisições de bens e serviços comunicados à AT, no montante de 19.000.
- Comuns – Juros de aplicação financeira: 9.000.
- Foram efetuadas as seguintes retenções na fonte relativas aos rendimentos provenientes do trabalho dependente: Helena - 8.820 e Francisco - 5.000.

## II - PARTE

### O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

10

**CARATERIZAÇÃO GERAL DO IRC**

Encontra-se regulado pelo DL 442-B/88, de 30 de novembro, tendo entrado em vigor em 1 de janeiro de 1989.

O ponto de partida para a definição da incidência subjetiva é o atributo da personalidade jurídica.

O IRC incide sobre a capacidade contributiva direta das sociedades - a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, conforme imperativo da Constituição da República Portuguesa, art.º 104.º, n.º 2.

O IRC foi objeto de reforma em 2014.

**INCIDÊNCIA DO IMPOSTO**

**SUJEITOS PASSIVOS**

**[Art.º 2.º]**

São sujeitos passivos de IRC as entidades com sede ou direção efetiva em território português que sejam pessoas coletivas de direito público ou privado – designadamente sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas, empresas públicas e entidades desprovidas de personalidade jurídica cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou IRC – designadamente heranças jacentes, pessoas coletivas com declaração de invalidez, associações e sociedades civis e sociedades comerciais ou civis sob forma comercial antes do registo definitivo e ainda as entidades com ou sem personalidade jurídica que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

**BASE DO IMPOSTO**

**[Art.º 3.º]**

**Entidades residentes**

Relativamente às sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola a base do imposto é o lucro.

No que se refere às entidades que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola a base do imposto é o rendimento global das diversas categorias consideradas para efeito de IRS incluindo incrementos patrimoniais gratuitos.

<b>Sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial</b>	<b>Lucro</b>
Entidades que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	Rendimento global das diversas categorias para efeito de IRS

### Entidades não residentes

Relativamente aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes a base do imposto é o lucro imputável ao estabelecimento e relativamente às entidades não residentes que não possuam estabelecimento estável ou não lhe sejam imputáveis, os rendimentos das diversas categorias para efeito de IRS e incrementos patrimoniais gratuitos.

Entidades não residentes com estabelecimento estável	Lucro imputável ao estabelecimento
Entidades não residentes sem estabelecimento estável	Rendimentos das diversas categorias para efeito de IRS

### EXTENSÃO DA OBRIGAÇÃO DE IMPOSTO

[Art.º 4.º]

#### Entidades residentes

Relativamente a pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português – designados residentes – a obrigação do imposto ocorre pela totalidade dos rendimentos obtidos no território português e a totalidade dos rendimentos obtidos fora do território português, designado pelo princípio da tributação universal.

#### Entidades não residentes

Relativamente a pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede ou direção efetiva em território português – designados não residentes - ficam sujeitos apenas quanto aos rendimentos nele obtidos – sejam rendimentos imputáveis a estabelecimento estável ou rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável e que se encontram indicados expressamente no CIRC. Contudo, não operando o elemento da residência, aplica-se o elemento fonte ou origem dos rendimentos, pelo que para as entidades não residentes sem estabelecimento estável no território português, o imposto será aplicado exclusivamente aos rendimentos obtidos no território português, sendo para o efeito necessário enunciar especificamente cada tipo de rendimentos que os permite qualificar como tendo a sua origem ou fonte no território português, conforme refere Freitas Pereira (2011), pois o recorte da noção de fonte de rendimento nem sempre se apresenta fácil já que não existe um critério geral que sirva para todas as situações.

### ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

[Art.º 5.º]

#### Conceito

Classifica-se como estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Incluem-se na sua noção ainda:

- Um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais

- Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem só constitui estabelecimento estável se a sua duração exceder 6 meses

Considera-se que também existe um estabelecimento estável quando uma pessoa que não seja um agente independente atue em território português por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa.

### **Limitação do conceito**

A noção não compreende as atividades de carácter preparatório ou auxiliar nomeadamente as referenciadas no n.º 8 do art.º 4.º do CIRC:

- Instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias;
- Depósito de mercadorias para armazenar, expor ou entregar mercadorias ou para transformar para outra empresa;
- Instalação fixa para comprar ou reunir informações ou para qualquer atividade de carácter preparatória ou auxiliar;
- Instalação fixa em qualquer das circunstâncias anteriores que sejam apenas de carácter preparatória ou auxiliar.

Não se considera existir estabelecimento estável pelo simples facto de aí se exercer a sua atividade por intermédio de um comissionista ou agente independente, desde que atuem no âmbito normal da sua atividade e assumam o risco empresarial.

11

**ISENÇÕES**

Estão isentos de IRC:

[Art.ºS 9.º a 14.º]

- Estado, regiões autónomas, autarquias locais e outras entidades públicas
- Pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social
- Rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas
- Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal

**Isenção de lucros e reservas colocados à disposição de entidades residentes na UE, EEE ou outros Estados com quem tenha sido celebrada Convenção para evitar a dupla tributação que preveja a troca de informações**

Estão isentos os lucros e reservas que entidades residentes em território português que coloquem à disposição de uma entidade residente noutro Estado membro da União Europeia (UE), do Espaço Económico Europeu (EEE) ou outros Estados com quem tenha sido celebrada Convenção para evitar a dupla tributação que preveja a troca de informações e desde que essas entidades beneficiárias

- Esteja sujeita e não isenta de um imposto sobre os rendimentos nesse território e, no caso específico de serem não residentes na UE ou EEE, a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% data do IRC;
- Detenha direta ou indireta e indiretamente uma participação não inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou as reservas de modo ininterrupto durante o ano anterior à colocação à disposição.

Esta isenção (técnica) tem como objetivo desonerar fiscalmente, em termos de retenção na fonte, no ato do pagamento ou colocação à disposição de lucros e reservas por não serem tributados nos Países de destino, por força dos normativos para eliminar a dupla tributação económica daqueles lucros ou reservas.

12

**DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL**

**DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL**

[ART.º 15.º]

**Entidades residentes**

Para a definição de matéria coletável de entidades residentes, há que distinguir as pessoas coletivas ou entidades que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Assim, temos:

Pessoas coletivas ou entidades que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	Matéria coletável = Lucro tributável – prejuízos fiscais – benefícios fiscais
Entidades que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	Matéria coletável = Rendimento global das diversas categorias para efeito de IRS + incrementos patrimoniais – gastos comuns imputáveis a rendimentos sujeitos a imposto – benefícios fiscais

**Entidades não residentes**

Relativamente às entidades não residentes há que distinguir as que possuem um estabelecimento estável e as que não possuem um estabelecimento estável ao qual os rendimentos possam ser imputáveis. Assim, temos:

Entidades não residentes com estabelecimento estável	Matéria coletável = lucro tributável imputável -prejuízos fiscais - benefícios fiscais
Entidades não residentes sem estabelecimento estável	Matéria coletável = rendimentos das várias categorias + incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, de acordo também com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS

**MÉTODOS PARA A DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL**

[ART.º 16.º]

**Método direto**

A matéria coletável determina-se em regra pelo método direto - matéria coletável determinada com base em declaração do sujeito passivo, sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal.

## Método indireto

Pode também determinar-se pelo método indireto [conforme art.ºs 87.º a 89.º da Lei Geral Tributária], por impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação, quando ocorra alguma das seguintes situações:

- Inexistência ou insuficiência de contabilidade
- Recusa de exibição de contabilidade
- Existência de diversas contabilidades
- Existência de manifesta discrepância entre os valores declarados e os valores de mercado
- Existência manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

## LUCRO TRIBUTÁVEL

[ART.º 17.º]

### Processo de determinação

O lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade – aplicação dos princípios contabilísticos do SNC ou de outros normativos contabilísticos aplicáveis e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC, com inclusão ou exclusão de determinadas naturezas de rendimentos ou gastos.

### Cálculo do IRC

<b>Resultado líquido do período</b>
(+/-) Variações patrimoniais (não refletidas no <b>resultado líquido do período</b> )
(+) Acréscimos (gastos contabilísticos que não são fiscalmente dedutíveis)
(-) Deduções (rendimentos contabilísticos que não são tributáveis)
<b>(=) Lucro tributável</b>
(-) Benefícios fiscais + Prejuízos fiscais
<b>(=) Matéria coletável</b>
(x) Taxa
<b>(=) Coleta</b>
(+) Derrama estadual – (Dupla tributação internacional + Benefícios fiscais + PEC)
<b>(=) IRC liquidado</b>
(-) Retenções na fonte + Pagamentos por conta + Pag. adicionais por conta
<b>(=) IRC a pagar ou a recuperar</b>
(+) Derrama municipal + Tributações autónomas + Juros
<b>(=) Total a pagar ou a recuperar</b>

### O reconhecimento das diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade

A inclusão ou exclusão de determinadas naturezas de rendimentos ou gastos depende do seu reconhecimento como diferença resultante da aplicação das normas fiscais relativamente às normas contabilísticas e têm várias justificações que, de acordo com Freitas Pereira (2014), se podem arrumar em três grupos principais: em primeiro

lugar, razões derivadas do facto de o resultado contabilístico e o resultado fiscal se reportarem a realidades não inteiramente coincidentes, em segundo lugar, por razões derivadas da luta conta a evasão e fraude fiscais e, em terceiro lugar, por algumas diferenças entre resultado contabilístico e resultado fiscal derivarem das projeção que se pretende dar na base tributável à prossecução de determinados objetivos económicos e sociais.

Esquemáticamente e de forma muito simplificada, podemos apresentar o processo de apuramento das diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade e do lucro sujeito a imposto (lucro tributável) do seguinte modo:

CONTABILIDADE DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS		FISCALIDADE Apuramento das diferenças relativamente à contabilidade na Declaração Modelo 22		
(+) Vendas e serviços prestados	1.000		<b>Sim</b> - não há nenhuma ajustamento na declaração	
(+) Outros rendimentos	200	São todos tributáveis?	<b>Não</b> - ajustamento na declaração (p. ex.º: rendimento tributado em período anterior)	-100
(-) Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	800		<b>Sim</b> - não há nenhuma ajustamento na declaração	
(-) Outros gastos	100	São todos fiscalmente dedutíveis?	<b>Não</b> - ajustamento na declaração (p. ex.º: gasto não devidamente documentado)	+ 60
			<b>Soma das diferenças</b>	- 40
(=) Resultado antes de impostos (RAI)	300		Resultado antes de impostos (RAI)	300
(-) IRC	-54,6		<b>Lucro tributável</b>	<b>260</b>
(=) Resultado líquido do período (LUCRO)	245,4		+/- Prejuízos fiscais/Benefícios fiscais	0
			<b>Matéria coletável</b>	260
			<b>MC X taxa = 260 x 21% = 54,6 (IRC)</b>	

### Organização da contabilidade

A contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística de modo a refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo de forma a que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

Consideram-se variações patrimoniais, positivas ou negativas, os valores aumentam o património da sociedade e que não estão refletidos no resultado líquido do período, com algumas exceções elencadas nos art.ºs 21.º a 24.º do CIRC.

Grupos cotados	Contas consolidadas	IAS/IFRS	
	Contas individuais	<u>Opção</u> : IAS/IFRS ou SNC	
Sociedades individuais cotadas		IAS/IFRS	
Grupos não cotados	Contas consolidadas	<u>Opção</u> : IAS/IFRS ou SNC	
	Contas individuais	<u>Opção</u> : IAS/IFRS ou SNC	
Sociedades individuais não cotadas	Sujeitas a C.L.C.	SNC	
	Não sujeitas a C.L.C.	Excedem 2 de 3 limites Balanço: 500.000; VNL:1.000.000; Trab.:20)	NCRF
		Não excedem	NCRF ou NCRF-PE

## PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

### [Art.º 18.º]

Os rendimentos e gastos são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, princípio que se designa por regime de periodização económica ou do acréscimo.

Assim, as componentes positivas ou negativas de períodos anteriores só são aceites quando na data do encerramento das contas fossem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Por seu lado, os réditos e gastos referentes a inventários e a fornecimento e serviços externos são imputáveis ao período de tributação a que respeitam e consideram-se realizados pela quantia nominal da contraprestação:

- Nas vendas – na data de entrega, expedição ou transferência de propriedade;
- Nas prestações de serviços – na data em que o serviço é concluído;
- Nos contratos de construção a periodização é determinada de acordo com as regras próprias previstas no art.º 19.º do CIRC.

Não concorrem ainda para a determinação do lucro tributável:

- A aplicação do **método da equivalência patrimonial**
  - os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos são reconhecidos no período de tributação em que se reconhece o direito aos mesmos
- Os ajustamentos decorrentes da **aplicação do justo valor**, exceto se respeitarem a instrumentos financeiros e preencherem cumulativamente as seguintes condições
  - reconhecidos pelo justo valor através de resultados
  - tenham um preço formado num mercado regulamentado
  - o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital superior a 5% do respetivo capital social
  - se tal se encontrar expressamente no Código

## O CASO DAS OBRAS DE CARÁTER PLURIANUAL - CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

### [Art.º 19.º]

A determinação dos resultados de contratos de construção é efetuada segundo o critério da percentagem de acabamento, isto é, em função do grau de execução dos trabalhos de um contrato no final de cada período<sup>2</sup>.

A percentagem de acabamento é determinada pela proporção dos gastos suportados até final período e os gastos estimados para a conclusão do contrato e o rédito a reconhecer no período resulta da aplicação dessa percentagem ao valor do contrato (adjudicado), ou seja:

$$\text{Rédito a reconhecer} = \% \text{ acabamento (x) valor adjudicação (-) rédito reconhecido anteriormente}$$

O rédito apurado desta forma relativamente a cada contrato é determinado no final de cada período, para inclusão no lucro tributável.

Contudo existem situações particulares a ter em consideração e que são:

- Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado de forma fiável considera-se que o rédito do contrato corresponde aos gastos totais do contrato;
- Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados, o que resulta numa diferença relativamente à contabilidade pois nesta os gastos são reconhecidos quando são incorridos.

---

<sup>2</sup> Ver Circular n.º 8/2010, de 22 de julho, da AT – Contratos de Construção

## QUESTÕES DE REVISÃO

**32.** Considere que uma sociedade que obtém simultaneamente rendimentos em território português e fora do território português. Tendo em consideração os elementos de conexão da territorialidade que conhece, indique qual a sujeição a IRC dos rendimentos e a respetiva base do imposto, admitindo cada uma das seguintes hipóteses:

- a) A sociedade é residente no território português;
- b) A sociedade é não residente no território português, mas possui um estabelecimento estável nesse território;
- c) A sociedade é não residente no território português, não possuindo estabelecimento estável nesse território.

Fundamente com as normas jurídico-tributáveis aplicáveis.

**33.** Tendo em consideração que a tributação de uma sociedade é determinada, por regra, com base nos valores apurados na respetiva contabilidade e que o ponto de partida para o cálculo do IRC devido é o resultado líquido do período expresso nas demonstrações financeiras, indique:

- a) As diferenças entre resultado contabilístico (resultado líquido do período), resultado fiscal (lucro tributável) e matéria coletável;
- b) Quais os métodos aplicáveis na determinação da matéria coletável e as condições em que se aplicam cada um deles;
- c) As principais regras aplicáveis que permitem imputar a um determinado período de tributação os rendimentos e os gastos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável.

**34.** Considere que uma empresa de construção civil celebra um contrato de construção de um prédio habitacional, nas seguintes condições:

- Duração da obra: 2 anos
- Valor adjudicado: 1.000.000
- Custo total estimado: 800.000

A previsão de faturação e de imputação de custos à obra é a seguinte:

	<b>n</b>	<b>n+1</b>
Faturação	300.000	700.000
Custos	450.000	350.000

Com base nesta informação, determine os rendimentos a reconhecer nos períodos fiscais de n e n+1 e justifique o resultado em conformidade com as disposições jurídico tributárias aplicáveis.

**35.** A sociedade de Construções e Empreendimentos Imobiliários acordou com a sociedade Inovação a construção de um armazém no terreno contíguo às instalações desta sociedade, tendo sido este projeto iniciado em 2 de janeiro do ano  $n$ . O projeto foi contratado por um valor total de 2.000.000 (IVA não incluído), com prazo de conclusão previsto para dois anos após o início da construção. Os dados relativos ao projeto contratado, em termos de estimativa dos custos a incorrer durante o período de construção, encontram-se assim especificados:

Período	Custos estimados do período
1.º ano de desenvolvimento do projeto – até 31-12-n	1.000.000
2.º ano de desenvolvimento do projeto – até 31-12-n+1	600.000

**Considere as seguintes hipóteses:**

**1.ª hipótese:**

A empresa fatura e recebe de imediato os montantes faturados em 31/12/n e 31/12/n+1, IVA devido pelo adquirente em função dos autos de medição apresentados ao cliente, sendo os referidos montantes, por sua vez, coincidentes com a percentagem de acabamento da obra no final de cada período;

**2.ª hipótese:**

A empresa fatura e recebe de imediato os montantes faturados em 31/12/n e 31/12/n+1, apresentando cada uma das faturas o montante de 1.500.000, sendo o IVA devido pelo adquirente;

**3.ª hipótese:**

A empresa fatura e recebe de imediato os montantes faturados em 31/12/n e 31/12/n+1, apresentando cada uma das faturas nos montantes de 1.500.000 e 500.000, respetivamente, sendo o IVA devido pelo adquirente.

Com base nesta informação, pretende-se que determine os rendimentos a reconhecer durante os períodos em que o projeto se encontra em desenvolvimento, tendo em conta as seguintes hipóteses:

- a) A percentagem de acabamento;
- b) O resultado fiscal a declarar.
- c) A margem final do contrato;

# 13

## RENDIMENTOS, GASTOS E VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

### RENDIMENTOS E GANHOS

[Art.º 20.º]

#### Conceito

São considerados rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza em consequência de uma ação normal ou ocasional ou meramente acessória.

Os rendimentos que são considerados tributáveis em IRC, são, nomeadamente, os seguintes:

- Vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens;
- Rendimentos de imóveis;
- De natureza financeira (juros, dividendos, etc.);
- De propriedade industrial ou outros análogos;
- Prestações de serviços de carácter científico e técnico;
- Rendimentos da aplicação do modelo do justo valor em instrumentos financeiros e ativos biológicos consumíveis;
- Mais-valias realizadas;
- Indemnizações auferidas seja a que título for;
- Subsídios à exploração.

### GASTOS E PERDAS [Art.º 23.º]

#### Conceito

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

#### Natureza dos gastos dedutíveis

Observando aquelas condições, são considerados gastos e perdas, nomeadamente:

- Produção ou aquisição de bens ou serviços;
- Encargos de distribuição e venda;
- De natureza financeira (juros, descontos, etc.);
- De natureza administrativa;
- Investigação e desenvolvimento;
- De natureza fiscal e parafiscal;
- Depreciações e amortizações;
- Perdas por imparidade;
- Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros e ativos biológicos consumíveis;
- Menos-valias realizadas;

- Indemnizações resultantes de eventos não seguráveis.

### **Comprovação dos gastos**

Os gastos dedutíveis devem estar comprovados documentalmente independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito, devendo conter pelo menos:

- Nome ou denominação do fornecedor e do adquirente
- Números de identificação fiscal do fornecedor e do adquirente
- Quantidade e denominação usual dos bens ou serviços adquiridos
- Valor da contraprestação, designadamente o preço
- Data em que os bens foram adquiridos ou os serviços realizados

Se o fornecedor estiver obrigado à emissão de fatura nos termos do Código do IVA, o documento deve assumir essa forma.

As despesas cujos comprovativos legais não cumpram os requisitos legais acima referidos, podem dividir-se em duas categorias, com consequências fiscais diferenciadas: ambas não são fiscalmente dedutíveis para a determinação do lucro tributável, mas as despesas não documentadas são agravadas com uma tributação autónoma de 50%:

### **Despesas não devidamente documentadas**

Qualificam-se como despesas não devidamente documentadas quando o suporte documental, embora exista e identifique a operação (comprovação) e os respetivos beneficiários, não contém todos os formalismos exigidos pelas normas fiscais que assegurem que o gasto foi efetivamente suportado pelo sujeito passivo.

### **Despesas não documentadas**

Qualificam-se como despesas não documentadas quando não existe suporte documental que contenha qualquer elemento que permita identificar a operação a que se refere – não é revelado quem foi o beneficiário da quantia nem a natureza da operação a que se refere o gasto.

## **ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS – NORMAS ESPECIAIS**

### **[Art.º 23.º-A]**

Não obstante as condições acima referidas, o legislador considerou ainda excluídos de reconhecimento fiscal determinados gastos e perdas constituídos por encargos que, embora relacionáveis com a atividade de um sujeito passivo, conforme elenco do art.º 23.º-A do CIRC, se justifica desconsiderar porque:

- podem beneficiar outros com que se relacionem com o sujeito passivo, nomeadamente os sócios ou acionistas das sociedades

pretendendo-se evitar a evasão fiscal por via da

- distribuição dissimulada de lucros ou o suporte de despesas pessoais dos sócios ou acionistas ou administradores
- concessão de vantagens ou remunerações em espécie aos colaboradores

Nestes termos, o normativo do IRC especifica determinados encargos que não podem ser considerados fiscalmente dedutíveis independentemente de terem sido contabilizados como gastos do período de tributação ou poderem ter

sido incorridos ou suportados para a obtenção de rendimentos sujeitos a imposto. A jurisprudência tem considerado estas normas como não tendo caráter excepcional, face aos princípios constitucionais da tributação do rendimento, mas sim como meramente explicativas.

Os encargos que o legislador considerou expressamente como não dedutíveis são os seguintes:

- IRC e quaisquer outros impostos que incidam sobre lucros (incluindo impostos diferidos contabilizados em conta da classe 8)
- As despesas não documentadas
- Não cumpram todos os requisitos documentais exigidos ou estejam evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou com atividade cessada oficiosamente
- As despesas ilícitas
- As multas, coimas e demais encargos pela prática de infrações de qualquer natureza incluindo juros compensatórios e juros de mora
- Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros
- Indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável (não inclui as indemnizações de natureza contratual)
- Ajudas de custo e encargos por deslocação em viatura própria do trabalhador não faturados a clientes e escriturados a qualquer título na parte em que não haja a tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário
- Gastos relativos à participação nos lucros dos membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa
- Gastos relativos às participações nos lucros
- A contribuição sobre o setor bancário
- A contribuição extraordinária sobre o setor energético
- As importâncias pagas ou devidas a qualquer título a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português a aí submetidas a um regime fiscal privilegiado
- Encargos com aluguer de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações que não seriam aceites
- Encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova que respeitam a bens do ativo e que não sejam ultrapassados os consumos normais
- Encargos e menos-valias realizadas relativos a barcos de recreio, aviões e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas
- Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios, na parte que excedam a
  - > taxa *Euribor* a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida do *spread* de 1,5% ou 6% no caso de PME (Portaria 279/2014, de 30 de dezembro);
  - > não é aplicável em situações de preços de transferência.

## VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

### [Art.ºs 21.º e 24.º]

Correspondem em geral a transações contabilísticas que não estão refletidas no resultado líquido do período mas afetam diretamente as contas de capital.

Distinguem-se entre variações patrimoniais positivas e variações patrimoniais negativas.

As variações patrimoniais positivas são todas aquelas que aumentam o capital próprio da empresa e que não provém dos lucros obtidos da atividade operacional apurados como resultado líquido do período, como sejam, por exemplo, subsídios do Governo ou doações efetuadas pelos sócios ou outras entidades.

Excetuam-se, contudo, da tributação as seguintes variações patrimoniais positivas:

- Entradas de capital
- Mais-valias potenciais
- Contribuições no âmbito da associação em participação e de associação à quota
- Relativas a impostos sobre o rendimento
- Aumento do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais

As variações patrimoniais negativas podem ser são todas aquelas que diminuem o capital próprio da empresa e que não provém dos prejuízos obtidos da atividade operacional apurados como resultado líquido do período, como sejam, por exemplo, o pagamento de encargos para fundos de pensões ou de gastos relativos à participação nos lucros relativos ao período de tributação anterior.

Excetuam-se da dedutibilidade:

- Liberalidades ou transações não relacionadas com a atividade da empresa
- Menos-valias potenciais
- Saídas em dinheiro ou em espécie em favor dos titulares do capital
- Prestações do associante ao associado
- Relativas a impostos sobre o rendimento
- Diminuição do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais.

## QUESTÕES DE REVISÃO

**36.** Os gastos incorridos por uma entidade para serem reconhecidos fiscalmente devem preencher determinados requisitos. Indique e caracterize cada um desses requisitos.

**37.** A empresa *Ideal*, sociedade constituída sob a forma comercial, com sede em Lisboa, tem como objeto social a produção e comercialização de cremes de beleza.

No período findo a sociedade teve um Resultado Líquido do Período de 150.000, verificando-se que:

- Reconheceu contabilisticamente gastos que não são aceites como gastos fiscais, no valor de 90.000, incluindo 40.000 de IRC do período.
- Reconheceu contabilisticamente rendimentos que não são considerados como rendimentos fiscais, no valor de 110.000.
- Possui um reporte de prejuízos fiscais do período anterior no montante de 30.000.

Pretende-se:

- a) Identifique o sujeito passivo referindo-se ao seu regime de tributação;
- b) A partir dos dados fornecidos determine qual o lucro tributável e a matéria coletável do exercício.

Justifique referindo as normas jurídico-tributárias aplicáveis.

**38.** Considere os seguintes valores reconhecidos na contabilidade de uma sociedade que desenvolve a atividade de comércio por grosso de produtos alimentares, com sede em Lisboa, que no fecho de contas do período p, dispõe da seguinte informação:

- Resultado antes de impostos: 200.000
- De entre o total dos gastos reconhecidos na contabilidade, verificam-se as seguintes situações:
  - a) Gastos com a aquisição de eletricidade à EDP, correspondentes aos consumos verificados no escritório da empresa durante o período, no valor de 6.500;
  - b) A conta *Despesas de representação* evidencia um lançamento relativo a uma viagem da família de um administrador a Itália no mês de agosto, no valor de 5.750;
  - c) Adquire a um fornecedor nacional 1.000 embalagens de bolachas importadas da Suíça, no valor de 11.200;
  - d) Na conta *Honorários* está efetuado um lançamento que tem como suporte um documento sem qualquer indicação sobre a natureza, origem e finalidade da operação, cujo montante é de 10.000;
  - e) Na conta *Seguros* estão contabilizados os prémios de seguros das viaturas ligeiras de passageiros do seu ativo fixo tangível, totalizando 6.200;
  - f) Na conta *Conservação e reparação* verifica-se a existência de um registo cujo documento de suporte é uma fatura da empresa Pinturas do Oeste, Lda, sem número de identificação fiscal do fornecedor, no montante de 3.300;
  - g) Na conta *Outras Perdas* verifica-se o reconhecimento de uma multa de trânsito, no valor de 1.000.

Verifica-se ainda que a empresa tem um benefício fiscal relativo à criação de emprego, no montante de 4.000, que opera como dedução ao resultado líquido do período.

Tendo em consideração esta informação, indique quais as correções que empresa deve efetuar na Declaração Modelo 22 de IRC do período e determine o respetivo lucro tributável, fundamentando com as disposições jurídico tributárias aplicáveis.

# 14

## MENSURAÇÃO E PERDAS POR IMPARIDADE EM ATIVOS CORRENTES

### Mensuração de inventários [Art.º 26.º]

Inventários (existências) são ativos (NCRF 18, § 6):

- Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial
- No processo de produção para essa venda
- Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços

Os rendimentos e gastos dos inventários reconhecidos fiscalmente são os que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística que utilizem

- Custos de aquisição ou de produção
- Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas
- Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro
- .....

O custo dos inventários deve incluir

- Custos de compra
- Custos de conversão
- Outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atual
- Custos de empréstimos obtidos se diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística - são incluídos no custo de aquisição ou de produção quando requerem um período superior a 1 ano para atingirem a sua condição de uso ou venda

(NCRF 18 - Inventários, § 10 e NCRF 10, § 8 – Custos de empréstimos obtidos)

### Métodos de apuramento de custos

Os rendimentos e gastos dos inventários resultam da aplicação de métodos que utilizem:

- Custos de aquisição ou produção
- Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas
- Preços de venda deduzidos da margem de lucro normal – apenas em setores de atividade de determinação complexa ou onerosa do custo
- Preços de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos no ponto de venda, excluindo os de transporte
- Valorimetrias especiais (autorizadas pela AT)

## Mensuração das saídas - fórmulas de custeio

As fórmulas de custeio admitidas para apuramento do lucro tributável são as seguintes, verificando-se aqui plena aderência ao normativo contabilístico, são as seguintes:

- Quando não sejam intermutáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos - identificação específica do custo;
- Quando sejam intermutáveis (grandes quantidades):
  - > Primeira entrada primeira saída (FIFO);
  - > Custeio médio ponderado.

## Mudança de critério de mensuração [Art.º 27.º]

Os critérios adotados para a mensuração dos inventários devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação.

Podem no entanto verificar-se mudanças dos referidos critérios sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela AT.

## Perdas por imparidade em inventários [Art.º 28.º]

### Definição

Reconhece-se uma imparidade quando quantia escriturada > quantia recuperável, correspondendo a quantia recuperável à mais alta entre

- O justo valor (-) custos de vender e
- O valor de uso

**(NCRF 12 – Imparidade de ativos, §1)**

### Efeito fiscal

Para efeitos fiscais, consideram-se gastos nos termos do art.º 23.ª, n.º 2:

- .....
- h) Perdas por imparidade
- .....



**NCRF 18 - Inventários, § 23 a 27**

As imparidades são reconhecidas quando o valor escriturado > valor realizável líquido sendo,

- Valor realizável líquido = Preço de venda – custos de vender
- Preço de venda = preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial

Para efeito fiscal são considerados preços de venda apenas os que comprovadamente cumpram os seguintes requisitos:

- os constantes de elementos oficiais ou
- os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou forem correntes no
- os que no fim do período de tributação, forem correntes no mercado, desde de que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco

Os custos de vender correspondem aos custos necessários para acabamento e venda.

### Perdas por imparidade em dívidas a receber [Art.º 28.º-A e 28.º-B]

De acordo com o art.º 28.º-A podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:

- Sejam contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores
- Sejam relacionados com créditos resultantes da atividade normal
- Que no fim do período de tributação possam ser considerados de cobrança duvidosa e estejam evidenciados como tal na contabilidade
- O risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado

Conforme o art.º 28.º-B, para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do art.º 28.º-A, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles cujo risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução
- Tenham sido reclamados judicialmente
- Estejam em mora há mais de 6 meses e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências, sendo aplicadas as seguintes regras:

25%	6 meses < mora < 12 meses
50%	12 meses < mora < 18 meses
75%	18 meses < mora < 24 meses
100%	mora > 24 meses

### Exceções às regras de reconhecimento do risco de incobrabilidade

Por não se considerar que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, os créditos seguintes não são considerados de cobrança duvidosa:

- Créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval
- Cobertos por seguro ou por qualquer espécie de garantia real

- Exceto se o devedor tiver pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução ou os créditos tenham sido reclamados judicialmente
  - Os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do art.º 69.º, mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;
  - Os créditos sobre empresas participadas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do art.º 69.º, em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.

## QUESTÕES DE REVISÃO

- 39.** Considere que a sociedade *Estrela* fabricante de calçado apresentava o seguinte inventário de mercadorias em 31 de dezembro:

Tipo	Quantidade	Custo de produção unitário	Valor total
Sapatos de homem	2.500	70	175.000
Sapatos de senhora	4.000	50	200.000

A empresa reconheceu no período uma imparidade contabilística de 60.000.

Sabe-se que durante o mês de dezembro a empresa efetuou diversas vendas daqueles produtos pelos seguintes valores:

- sapatos de homem por 100, com custos de venda de 8;
- sapatos de senhora por 45, com custos de venda de 4.

Deve a empresa efetuar algum ajustamento fiscal na Declaração Modelo 22 de IRC relativamente aos seus inventários? Fundamente com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis.

- 40.** A sociedade *Aquastop*, cuja atividade consiste na produção de argamassas, reconheceu contabilisticamente no período n as seguintes imparidades:

Documento	Data da mora	Valor do crédito	Imparidades reconhecidas	
			Em períodos anteriores	No período
Fatura n.º 555, debitada ao cliente Z Impermeabilizações, SA	n-2.11.30	45.000	33.750	11.250
Fatura n.º 999, debitada a Jorge Silva, pela venda de uma viatura ligeira de passageiros	n.06.12	15.000	0	15.000
Fatura n.º 87, debitada ao cliente Ouro & Filhos, Lda	n.10.10	35.000	0	8.750
Fatura n.º 115, debitada ao cliente Mundial, SA	n.03.21	52.000	0	13.000
Fatura n.º 1004, debitada à Sociedade de Construções Tejo, SA	n-2.09.30	47.000	23.500	23.500
Fatura n.º 300, debitada à Câmara Municipal da sede da empresa	n-1.12.07	10.000	0	10.000

Relativamente a estas imparidades sabe-se que:

- Resultam de evidência objetiva de significativa dificuldade financeira dos devedores e não se espera que se venha a receber qualquer montante daquelas dívidas;
- Existem documentos arquivados na pasta "clientes em mora" que comprovam terem sido efetuadas diligências para o recebimento dos créditos ainda não cobrados;
- O cliente *Ouro & Filhos, Lda*, tem pendente um processo de insolvência;
- A Sociedade de Construções Tejo, SA, é participada em 20% pela *Aquastop*;

Tendo em consideração esta informação, determine quais os ajustamentos fiscais que devem ser efetuados e justifique de acordo com as normas fiscais aplicáveis.

15

**DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES**

**Elementos depreciables ou amortizáveis**

**[Art.º 29.º]**

Nos termos do art.º 23.º, n.º 1, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, nomeadamente as depreciações e amortizações, conforme refere a alínea g) daquele número. As depreciações e amortizações dos bens reconhecidos como ativos fixos tangíveis, são assim considerados gastos do período desde que cumpram as regras especiais necessárias para a sua aceitabilidade, previstas nos art.º 29.º a 34.º do mesmo Código.

Os elementos do ativo sujeitos a depreciação resultantes da utilização ou do decurso do tempo são os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos biológicos que não sejam consumíveis, as propriedades de investimento contabilizadas ao custo de aquisição.

Os bens só se consideram sujeitos a depreciação depois de entrarem em funcionamento, depreciando-se no ano do início de utilização - que pode não coincidir com o ano de aquisição, diferindo deste modo das regras da contabilidade, pois neste caso o depreciação ocorre quando o bem estiver disponível para uso - e não se deprecia no ano de alienação ou abate.

**Conceitos**

A depreciação (amortização) consiste na imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil.

A quantia depreciável é o custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

A quantia escriturada corresponde à quantia pela qual um ativo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas.

Os ativos fixos tangíveis são os bens detidos por uma entidade para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos, e se espera que sejam usados durante mais do que um período<sup>3</sup> e os ativos intangíveis é um ativo não monetário identificável sem substância física.

[na contabilidade NCRF 6 – Ativos intangíveis, § 8 a 17 e NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis]

---

<sup>3</sup> Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7, § 6 – Ativos Fixos Tangíveis.

<sup>4</sup> Sobre esta matéria ver a Circular n.º 6/2011, de maio de 2011, da DGCI – Ativos fixos tangíveis.

## Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

[Art.º 30.º e D.R. 25/2009, art.ºs 4.º a 6.º]

Aplica-se em regra o método da linha reta ou também designado das quotas constantes, sendo as depreciações e amortizações determinadas da seguinte forma:

- Quota de depreciação = custo de aquisição ou produção (x) taxa de depreciação

Aplica-se em regra o método da linha reta

- Quota de depreciação = custo de aquisição ou produção (x) taxa de depreciação
- Período de vida útil – deduz-se das taxas de depreciação ou amortização previstas nas tabelas do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 (taxas específicas e genéricas)
- Período mínimo = 100/taxa da tabela (%)
- Período máximo = 100/(0,5 x taxa da tabela) (%)

### Período de vida útil

O período de vida útil, período durante o qual as sociedades devem proceder às depreciações e amortizações com reconhecimento fiscal – deduz-se das taxas de depreciação ou amortização previstas nas tabelas previstas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, onde se encontram tabelas com as taxas específicas e as taxas genéricas aplicáveis a cada tipo de bens.

As depreciações e amortizações têm um período máximo e um período mínimo para se realizarem, de acordo com as disposições fiscais, sendo calculados da seguinte forma com base nas referidas tabelas:

- Período mínimo = 100/taxa da tabela (%)
- Período máximo = 100/(0,5 x taxa da tabela) (%)

As regras de depreciação determinam que se deprecia no ano do início de utilização (pode não coincidir com o ano de aquisição) e não se deprecia no ano de alienação ou abate.

### Quotas mínimas

As quotas mínimas de depreciação ou amortização são determinadas através da aplicação, aos valores do ativo depreciáveis, das taxas iguais a metade das fixadas as taxas de depreciação ou amortização específicas fixadas na tabela I anexa ao DR 25/2009, para os elementos do ativo dos correspondentes ramos de atividade ou, quando estas não estejam fixadas, as taxas genéricas mencionadas na tabela II do mesmo decreto regulamentar.

As quotas mínimas de depreciação ou amortização que não tiverem sido contabilizadas como gastos do período de tributação a que respeitam, não podem ser deduzidas dos rendimentos de qualquer outro período de tributação, salvo se a AT conceder previamente autorização para a utilização de quotas inferiores, justificadas por razões válidas.

### Elementos de reduzido valor

Os elementos do ativo sujeitos a depreciação, cujos custos unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem € 1000, podem ser totalmente depreciados ou amortizados num só período de tributação, exceto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

### Opção pela depreciação pelo regime dos duodécimos

- No ano de início de funcionamento ou utilização taxa de depreciação = quota de depreciação a partir da quota anual correspondente ao número de meses contados desde o mês de entrada em funcionamento
- No ano de transmissão, inutilização ou termo de vida útil – número de meses decorridos até ao mês anterior

### Opção pela depreciação pelas quotas decrescentes

As condições para a aplicação do método são:

- Os bens não tenham sido adquiridas em estado de uso;
- Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, mobiliário e equipamentos sociais;

Método de cálculo:

- 1.º ano - custo de aquisição (x) taxa (x) coeficiente
- 2.º ano – valor líquido contabilístico do final do 1.º ano (x) taxa (x) coeficiente
- .....
- coeficientes
  - 1,5 se período de vida útil < 5 anos
  - 2,0 se período de vida útil 5 ou 6 anos
  - 2,5 se período de vida útil > 6 anos

### Depreciações não dedutíveis

#### [Art.º 34.º]

Não são aceites como gastos as depreciações:

- De elementos do ativo não sujeitos a depreciação;
- De imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita a depreciação - para imóveis adquiridos sem indicação expressa do terreno o valor a atribuir é fixado em 25% do valor global a menos que outro seja estimado, fundamentado e aceite pela AT [DR n.º 25/2009, art.º10.º];
- Que excedam os limites estabelecidos;
- Praticadas para além do período máximo de vida útil;
- De viaturas ligeiras de passageiros ou mistos - não são aceites como gastos as depreciações na parte correspondente ao custo de aquisição excedente a:
  - > € 25.000 (adquiridas em 2012 e anos posteriores)
  - > € 30.000 (adquiridas em 2011)
  - > € 40.000 (adquiridas em 2010)
  - > € 29.927,87 (adquiridas em 2009 e anos anteriores)
- De barcos de recreio e aviões de turismo - não são aceites como gastos as depreciações - exceto se estiverem afetos a serviço público ou aluguer.

## **Depreciações e amortizações tributadas**

### **[DR 25/2009, art.º 20.º]**

Nos termos do art.º 20.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, as depreciações e amortizações que não sejam consideradas como gastos fiscais do período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem os limites estabelecidos a que se refere o art.º 34.º, n.º 1, al. c), são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não excedam as quotas máximas de depreciação ou amortizações fixadas no referido Decreto Regulamentar.

## **Perdas por imparidade em ativos não correntes**

### **[Art.º 31.º-B]**

As perdas por imparidade em ativos não correntes, sejam ativos fixos tangíveis, intangíveis ou investimentos financeiros não são, em regra, aceites fiscalmente como gastos do período em que foram reconhecidas, mas apenas como gastos em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo ou até ao período anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

No entanto, no caso de perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas exceccionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal podem ser aceites fiscalmente na totalidade no período em que ocorrem.

**QUESTÕES DE REVISÃO**

**41.** A empresa *Vidrilar*, fabricante de artigos de vidro, procedeu à depreciação dos bens do seu ativo fixo tangível, verificando-se os seguintes registos nos seus mapas de depreciação do ano  $n$ :

Descrição dos ativos	Data		Valor de aquisição ou produção	Depreciações / Amortizações e perdas por imparidade contabilizadas no período	Gastos fiscais		
	Início de utilização				Depreciações / Amortizações de períodos anteriores	Depreciações e Amortizações do período	
	Ano	Mês				Taxa	Valor
0855 – Máquinas e instalações de uso específico	n-4		380.000	76.000	228.000	20%	76.000
.....							
2015 - Edifício comercial	n-7		1.000.000.	20.000	140.000	2%	20.000
2375 – Viatura ligeira de passageiros	n-1		50.000	12.500	12.500	25%	12.500
2375 – Viatura ligeira mista	n		30.000	3.750	0	12,5%	3.750
2430 – Mobiliário	n-16		100.000	5.000	25.000	5%	5.000
.....							

Com base nesta informação, determine eventuais correções que sejam necessárias efetuar na determinação do lucro tributável do período desta sociedade e justifique com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis.

**42.** Uma empresa de construção civil adquire uma retroescavadora com um valor de aquisição de 40.000, que reconhece como ativo fixo tangível e à qual atribuiu uma vida útil esperada de quatro anos. Determine o valor das depreciações contabilísticas e fiscais a reconhecer durante o período de vida útil do equipamento (D.R. n.º 25/2009 - Código 1195) e os eventuais ajustamentos a efetuar nas declarações Modelo 22 daqueles períodos. Justifique com a indicação das normas jurídico-tributárias aplicáveis.

**43.** Considere que a empresa *Metalzinco, Lda*, que exerce a atividade de produção de ligas de zinco, adquiriu um forno de indução, cuja fatura apresentava o seguinte descritivo:

- Forno de indução de alta pressão: 15.000
- IVA à taxa de 23%: 3.450
- Total da fatura: 18.450

Este equipamento foi instalado e posto nas condições necessárias para que fosse capaz de operar na forma pretendida em 1.6. $n$ , tendo entrado em funcionamento apenas em 1.02. $n+1$ . A empresa utiliza na depreciação dos seus ativos fixos tangíveis o método da linha reta.

Indique qual a depreciação aceite fiscalmente que a empresa deve considerar nos períodos de  $n$  e  $n+1$ , considerando as seguintes hipóteses:

- a) Pratica a quota de depreciação anual;
- b) Pratica a quota de depreciação por duodécimos.

Fundamente com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis.

**44.** A empresa Malhas LM, Lda, fabricante de vestuário de malha, adquire no ano  $n$ , por 30.000 uma máquina para o fabrico de malhas e decide proceder à sua depreciação pelo método das quotas decrescentes, à taxa máxima fiscalmente aceite. Determine o valor anual de depreciação fiscalmente aceite durante a vida útil do bem. Fundamente com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis.

**45.** Admita os seguintes acontecimentos ocorridos no ano  $n$  numa sociedade que exerce a atividade de tipografia:

- a) No teste de imparidade efetuado a uma máquina de composição de jornais diários é reconhecida uma perda por imparidade no valor de 30.000, sabendo-se relativamente a esta máquina o seguinte:
  - Ano de aquisição:  $n-1$
  - Custo de aquisição: 200.000
  - Período de vida útil do bem: 5 anos (D.R. n.º 25/2009 – Código 0575)
- b) Uma máquina eletrónica sofreu uma avaria grave e não é economicamente rentável proceder à sua reparação, pelo que foi desreconhecida contabilisticamente no mesmo ano, não tendo qualquer valor de mercado naquelas condições, tendo-se procedido ao seu abate físico. O valor escriturado da máquina naquela data é de 70.000.
- c) No ano  $n-1$  havia sido reconhecida uma perda de imparidade relativamente a uma máquina de composição adquirida em  $n-3$ , por se ter considerado que o montante pelo qual a mesma se encontra escriturado não poderia ser recuperado, devido a uma avaria ocorrida:
  - Custo de aquisição: 120.000
  - Perda por imparidade: 26.000
  - Valor escriturado em 31.12. $n-1$  depois de reconhecida a imparidade: 22.000

Indique qual o enquadramento fiscal destes acontecimentos e o efeito na determinação do lucro tributável dos períodos de  $n$  e seguintes. Justifique com os fundamentos jurídicos aplicáveis.

**16**

**PROVISÕES**

**Definição [Art.º 39.º]**

Uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta, distinguindo-se das imparidades pois estas constituem reduções do ativo.

(NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, §8)

**Enquadramento fiscal**

Consideram-se gastos nos termos do art.º 23.<sup>a</sup>

- .....
- i) Provisões
- .....

Podem ser deduzidas as provisões que se destinem a fazer face a:

- Obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a sua inclusão como gastos do período
- Garantias a clientes previstas em contratos de vendas ou prestações de serviços - não pode ser superior a

O montante anual da provisão para garantias a clientes é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nos mesmos períodos, calculado da seguinte forma:

$$\frac{\Sigma \text{Encargos efetivamente suportados nos últimos 3 períodos}}{\Sigma \text{Vendas + prestações de serviços sujeitas a garantias nos últimos 3 períodos}}$$

**QUESTÕES DE REVISÃO**

**46.** A sociedade IMM reconheceu as seguintes provisões no período:

- a) Para fazer face a encargos de processos judiciais em curso reconheceu contabilisticamente uma provisão num montante de 55.000, relativos a:
  - a1) Infrações praticadas numa obra de que se prevê a obrigação do pagamento de uma multa à Autarquia Local por valor não inferior a € 15.000;
  - a2) Processo instaurado por um cliente, relativo a um fornecimento de mercadorias, no valor de 40.000.
- b) Para fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda reconheceu contabilisticamente um montante de 30.000. As vendas realizadas nos últimos três anos nessas condições e os encargos suportados com as garantias foram as seguintes:

	<b>n-2</b>	<b>n-1</b>	<b>n</b>
Vendas e prestações de serviços sujeitos a garantia	200.000	220.000	300.000
Encargos suportados com garantias a clientes	5.000	7.500	9.000

Pretende-se que determine quais os ajustamentos que devem ser efetuados na Declaração Modelo 22 e justifique.

**17**

**REALIZAÇÕES DE UTILIDADE SOCIAL**

**Gastos em benefícios a favor do pessoal**

São dedutíveis os gastos em benefício do pessoal relativos à manutenção facultativa, incluindo depreciações e rendas de imóveis, de [Art.º 43.º]

- Creches, lactários e jardins-de-infância (tem majoração de 40%)
- Cantinas
- Bibliotecas
- Escolas
- Outras realizações de utilidade social reconhecidas pela AT como tal

desde que preencham as seguintes condições

- Tenham carácter geral
- Não revistam a natureza rendimentos de trabalho dependente ou revestindo-o sejam de difícil ou complexa individualização
- São ainda dedutíveis os gastos em benefício do pessoal suportados com contratos de
  - Seguros de doença e de acidentes pessoais
  - Seguros de vida
  - Contribuições para fundos de pensões
  - Regimes complementares de segurança social que garantam exclusivamente benefícios de reforma, pré-reforma e equiparados
- Com limite de:
  - 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários
  - 25% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social

## QUESTÕES DE REVISÃO

- 47.** A empresa Distribuidora do Centro, Lda, apresenta no ano  $n$  a seguinte discriminação dos saldos das contas de *Gastos com o pessoal*:

Remunerações dos órgãos sociais	70.000
Remunerações do pessoal	280.000
Encargos sobre remunerações	83.125
Benefícios pós-emprego	70.000
Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais	11.200
Gastos de ação social	25.000
Outros gastos com o pessoal	18.025
<b>Saldo</b>	<b>557.350</b>

Relativamente aos saldos destas contas, sabe-se o seguinte:

- a) O saldo da conta *Benefícios pós-emprego* corresponde aos encargos suportados pela empresa com planos de saúde em favor dos seus ex-empregados;
- b) O saldo da conta *Gastos de ação social*, corresponde a gastos relacionados com um jardim-de-infância em benefícios dos filhos dos empregados da empresa;

Determine o valor dos gastos contabilísticos que não são fiscalmente aceites, fundamentando com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis.

**18**

**AS MAIS-VALIAS E O REINVESTIMENTO**

[Art.ºs 46.º e 47.º]

**Conceito de mais-valia**

Uma mais-valia define-se como uma valorização de um elemento patrimonial, sem que para tal o seu detentor tenha exercido qualquer ação para a sua valorização, a que na terminologia anglo-saxónica se costumam designar como *windfalls* ou ganhos trazidos pelo vento. De acordo com Saldanha Sanches<sup>5</sup>, as mais-valias constituem um ganho resultante da alienação de um bem económico, na medida em que esta alienação não constitui o objeto específico de uma atividade empresarial, ou seja, um ganho obtido pela sociedade na alienação de bens que desempenhavam na empresa uma função instrumental, não integrados diretamente no fluxo produtivo desta.

As mais ou menos-valias não são, portanto, fruto do rendimento resultante diretamente do produto de uma determinada atividade económica o que, para a sua consideração fiscal, obriga a adoção de um conceito alargado de rendimento.

Constituem mais e menos-valias os ganhos ou perdas resultantes de transmissões onerosas, sinistros ou da afetação permanente a fins alheios à atividade, relativos a ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos que não sejam consumíveis, propriedades de investimento - ainda que reclassificados como ativos não correntes detidos para venda, e ainda de instrumentos financeiros, exceto os reconhecidos pelo justo valor<sup>6</sup>.

As mais e menos-valias caracterizam-se por constituírem ganhos ou perdas imprevistas, isto é, não resultam da atividade empresarial corrente.

**Enquadramento fiscal**

As mais-valias realizadas consideram-se rendimentos nos termos do art.º 20.º do CIRC, bem como também as menos-valias realizadas se consideram como gastos nos termos do art.º 23.º, desde que determinadas de acordo com as regras previstas no [Art.º 46.º].

As mais e menos-valias para terem reconhecimento fiscal devem ter sido efetivamente realizadas, distinguindo-se dessa forma das mais e menos-valias potenciais, isto é, as ainda não realizadas.

Consideram-se rendimentos nos termos do art.º 20.º

- .....
- h) mais-valias realizadas
- .....

<sup>5</sup> Saldanha Sanches, J. (1992). *Sobre o conceito de mais-valia. Fisco*, 38/39, pp. 45-54.

<sup>6</sup> Sobre esta matéria ver Circular n.º 8/2011, de maio de 2011, da DGCI, – Ativos não correntes detidos para venda.

Consideram-se gastos nos termos do art.º 23.<sup>a</sup>

- .....
- l) menos-valias realizadas
- .....

Ganhos ou perdas resultantes de

- Transmissões onerosas
- Sinistros
- Afetação permanente a fins alheios à atividade

Relativos a

- Ativos fixos tangíveis
- Ativos intangíveis
- Ativos biológicos que não sejam consumíveis
- Propriedades de investimento - ainda que reclassificados como ativos não correntes detidos para venda
- Instrumentos financeiros, exceto os reconhecidos pelo justo valor

### **Fórmula de cálculo**

As mais e menos-valias realizadas são calculadas nos termos dos art.ºs 46.º e 47.º do CIRCI, da seguinte forma:

$$\text{Mais-valia} = \text{VR} - (\text{VA} - \text{DA}) \times \text{CDM}$$

em que:

- VR = valor de realização (-) encargos inerentes à realização
- VA = valor de aquisição – perdas por imparidade – outras correções previstas no art.º 28.º-A e 31.º-B
- DA = depreciações ou amortizações aceites fiscalmente
- CDM = coeficiente de desvalorização da moeda

### **REINVESTIMENTO DO VALOR DE REALIZAÇÃO**

#### **[Art.º 48.º]**

As mais-valias obtidas na alienação de ativos fixos tangíveis, de propriedades de investimento e de ativos não correntes detidos para venda são consideradas apenas em metade do seu valor sempre que o valor de realização seja reinvestido em:

- Produção ou construção de ativos fixos tangíveis;
- Ativos biológicos não consumíveis;
- Propriedades de investimento.

desde que detidos por um período não inferior a um ano e ainda que tenham sido reclassificados como ativos não correntes detidos para venda

#### **Prazo de reinvestimento**

O prazo do reinvestimento ocorre no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte.

**No caso de reinvestimento parcial**

A mais-valia excluída de tributação será considerada na parte correspondente à proporção do reinvestimento:

$$\text{MV não tributada} = \text{Valor reinvestido} / \text{Valor de realização} \times \text{mais-valia}$$

## QUESTÕES DE REVISÃO

**48.** Considere que uma sociedade comercial, com sede em Espanha e estabelecimento estável em Portugal, aliena no ano  $n$  um edifício comercial, situado em Lisboa, nas seguintes condições (valores em euros):

- Ano de aquisição:  $n-10$
- Valor de aquisição: 1.150.000, correspondendo o reconhecimento contabilístico do terreno a 150.000 e da edificação a 1.000.000
- Valor de realização: 1.600.000
- Encargos inerentes à realização da venda: 50.000

A sociedade deprecia o edifício comercial às taxas máximas permitidas fiscalmente.

De acordo com esta informação, determine:

- a) O valor da mais-valia contabilística e o respetivo enquadramento fiscal;
- b) O valor da mais ou menos-valia realizada e o respetivo enquadramento fiscal;

Justifique as respostas, indicando as disposições jurídico-tributárias aplicáveis.

**49.** Considere que a empresa de Eletricidade do Litoral, SA, alienou no ano  $n$  os seguintes bens do seu ativo fixo tangível:

Elementos do ativo	Ano de aquisição	Custo de aquisição	Depreciações acumuladas	Valor de realização
Central termoeétrica	$n-8$	750.000	499.800	400.000
Aparelhos de medida	$n-2$	80.000	20.000	10.000

A empresa pretende reinvestir o valor de realização da alienação do ativo. Tem em curso negociações com dois fornecedores para a compra de um novo equipamento e, dependendo da opção que tomar, o reinvestimento do valor de realização processar-se-á na totalidade ou em apenas 80% do total.

Indique quais os valores que devem ser incluídos na Quadro 07 da Declaração Modelo 22 relativamente a esta operação considerando as duas hipóteses em questão e fundamente com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis.

19

**DEDUÇÃO DE LUCROS E RESERVAS DISTRIBUÍDOS E DE MAIS-VALIAS E MENOS-VALIAS REALIZADAS COM PARTES SOCIAIS – REGIME DE PARTICIPATION EXEMPTION**

A literatura económica tem considerado que a realização de mais-valias e a distribuição de dividendos são duas formas alternativas de remuneração dos sócios ou acionistas, sendo concebidas como substitutos próximos em função da sua inerente substituibilidade relativa, pelo que deve ser concedido um tratamento fiscal de neutralidade entre estas duas formas de realização do rendimento.

A falta de neutralidade, pode constituir uma fonte de ineficiência económica, sendo suscetível de influenciar a decisão fundamental de detenção de capital das empresas e da localização do investimento. Acresce que a teoria fiscal tem vindo a defender uma maior integração entre o regime fiscal dos dividendos e das mais e menos-valias relativas a participações financeiras, o que já se vem a verificar nalgumas jurisdições fiscais do espaço europeu.

O regime vigente no IRC apresenta um cariz universal e horizontal, caracterizado por ser aplicável ao investimento independentemente do país ou região em que este se materialize, salvo as indispensáveis medidas anti-abuso, contemplando a distribuição de lucros e de reservas e as mais ou menos-valias relativas a participações sociais, bem como as diversas operações suscetíveis de serem consideradas substitutos próximos destas operações.

**Eliminação de lucros anteriormente tributados e reservas distribuídas [Art.º 51.º]**

As lucros e reservas distribuídos não concorrem para a determinação do lucro tributável desde que sejam preenchidas as seguintes condições relativamente à entidade beneficiária dos rendimentos e à entidade que distribui os lucros ou as reservas:

- Na esfera da **entidade beneficiária**
  - Seja sujeito a IRC, tenha sede ou direção efetiva em território português e não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal
  - A participação no capital social ou dos direitos de voto da sociedade que distribui os lucros ou as reservas:
    - > Não seja inferior a 10% - participação direta ou participação direta e indireta.
    - > Tenha permanecido na sua titularidade durante 12 meses ininterruptos à data de colocação à disposição dos lucros, ou, se detida há menos tempo, desde que seja mantida pelo mesmo período de tempo.
- Na esfera da **entidade que distribui os lucros ou reservas**
  - Esteja sujeita e não isenta de:
    - > IRC
    - > Do imposto referido no art.º 7.º,
    - > De um imposto referido no art.º 2.º da Diretiva 2011/96/UE ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa do IRC

- Não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (Portaria n.º 150/2004, alterada pela Portaria n.º 292/2011).

Nos casos em que os requisitos previstos nos números anteriores não se encontrem preenchidos, os lucros e as reservas distribuídos ao sujeito passivo podem ainda beneficiar de crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do disposto nos art.ºs 91.º e 91.º-A.

### **Mais-valias e menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais** **[Art.º 51.º-C]**

Não concorrem para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos sujeitos a IRC residentes em território português as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa de partes sociais nas seguintes condições:

- Relativamente à **entidade alienante**
  - As partes sociais sejam detidas ininterruptamente por um período não inferior a 12 meses.
  - Na data da transmissão:
    - > A participação detida no capital da sociedade cujas partes sociais são transmitidas não seja inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto - participação direta ou participação direta e indireta;
    - > Não seja abrangido pelo regime de transparência fiscal.
- Relativamente à **entidade participada**
  - Esteja sujeita e não isenta de IRC, de um imposto referido no art.º 2.º da Diretiva 2011/96/UE ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa do IRC;
  - Não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (Portaria n.º 150/2004, alterada pela Portaria n.º 292/2011).

## QUESTÕES DE REVISÃO

- 50.** A empresa *Nova Moda SA*, com sede em Guimarães, exerce a atividade de fabricante de têxteis e possui as seguintes participações de capital:

Sociedades participadas	Local da sede	Percentagem de participação	Data de aquisição das partes sociais
Lusotrading, SA	Porto	3%	<u>n-14</u> .12.20
On, SA	Lisboa	15%	<u>n-2</u> .09.10
Italtex, SPA	Milão-Itália	10%	<u>n-5</u> .03.15

No ano n recebeu os seguintes dividendos de participação nos lucros respeitantes ao período de n-1 daquelas sociedades:

Sociedades participadas	Dividendos recebidos
Lusotrading, SA	3.800
On, SA	70.000
Italtex, SPA	100.000

Indique quais as correções a que a empresa deve proceder na declaração modelo 22 de IRC do ano n, fundamentando com as normas jurídico-tributáveis aplicáveis. Formule as hipóteses que considerar necessárias para preencher eventuais lacunas da informação.

- 51.** A sociedade Radical, SA, com sede em Lisboa, detém as participações financeiras abaixo indicadas, sabendo-se que contabiliza os investimentos em associadas pelo método da equivalência patrimonial. A informação relativamente aquelas participações é a seguinte:

Sociedades participadas	Data de aquisição da participação	Percentagem de participação	Local da sede	Dividendos recebidos relativos a <u>n-1</u>	Resultado Líquido do Período de <u>n</u>
Bingo, SA	n-6-01-01	33%	Porto	100.000	560.500
Zen, SA	n-2-10-12	7,5%	Lisboa	3.000	20.000

Pretende-se que determine as correções fiscais que devem ser efetuadas relativamente ao período de n, fundamentando com as normas jurídico tributárias aplicáveis.

**52.** Verificaram-se as seguintes operações realizadas no ano  $n$  pela sociedade *Substância, SA*, com sede em Lisboa e sujeito passivo de IRC:

- Alienação de uma participação financeira que detinha na Companhia Portuguesa de Investimentos, SA, também sediada em Lisboa, cuja operação foi efetuada nas seguintes condições:

Data de aquisição da participação	n-9
Participação no capital social e dos direitos de voto da sociedade	25%
Quantia escriturada reconhecida na aquisição	150.000
Valor constante do contrato de venda	250.000

- Alienação a uma sociedade *trading*, com sede no Luxemburgo, de uma participação financeira que detinha na *Channel Financial Gate, Ltd*, sediada em Jersey. A operação foi realizada nas seguintes condições:

Data de aquisição da participação	n-3
Participação no capital social e direitos de voto da sociedade	15%
Quantia escriturada reconhecida na aquisição	200.000
Valor constante do contrato de venda	75.000

Determine os valores relativos a estas operações que devem ser considerados para a determinação do lucro tributável e justifique.

**53.** A sociedade *Sol* que exerce a atividade de operador turístico, com sede em Lisboa, vende no ano  $n$  as seguintes participações nas sociedades *World Tour* e *Mondego*, conhecendo-se relativamente às mesmas a seguinte informação:

- a) Sociedade *World Tour*:

Data de aquisição da participação	3.06. $n$
Participação no capital social	49%
Quantia escriturada reconhecida na aquisição	75.000
Valor constante do contrato de venda	125.000

- b) Participação na sociedade *Mondego*:

Data de aquisição da participação	10.10. $n-3$
Participação no capital social	4,5%
Quantia escriturada reconhecida na aquisição	600.000
Valor constante do contrato de venda	500.000

Indique as eventuais correções fiscais para efeito de determinação do lucro tributável do período sujeito a IRC e justifique.

20

DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Nos termos do art.º 52.º, os prejuízos fiscais apurados são dedutíveis aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores se produzidos em 2012, 2013 ou 2017. No caso dos prejuízos fiscais terem sido produzidos em 2014, 2015 ou 2016 são dedutíveis aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores.

Deve ter-se em consideração ainda que a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70 % do respetivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de dedução, conforme determina o n.º 2 do mesmo artigo.

Em síntese, relativamente aos períodos de 2017 e seguintes, os prejuízos fiscais produzidos num determinado exercício podem ser deduzidos:

- aos lucros tributáveis em um ou mais dos **5 exercícios posteriores**, mantendo-se, porém, a dedutibilidade nos doze períodos seguintes mas apenas para as designadas PME;
- até ao **limite de 70%** do respetivo lucro tributável de cada exercício.

Nos períodos de tributação em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável por métodos indiretos os prejuízos fiscais não são dedutíveis.

No caso do sujeito passivo beneficiar de isenção parcial e ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respetivas explorações ou atividades não podem ser deduzidos, em cada período de tributação, dos lucros tributáveis dos restantes.

**Conceito de micro, pequenas ou médias empresas (PME)**

Está definido no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, classificando-se como micro, pequenas e médias empresas (PME) as que empreguem menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não exceda 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não exceda 43 milhões de euros.

Na categoria de PME, uma **pequena empresa** é definida quando emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não exceda 10 milhões de euros.

Na categoria de PME, uma **micro empresa** é definida quando emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não exceda 2 milhões de euros.

70 % do respetivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de dedução:

## QUESTÕES DE REVISÃO

**54.** A periodização do lucro tributável é um dos aspetos mais complexos do regime de tributação do rendimento das pessoas coletivas dado que exige a independência de cada exercício relativamente aos restantes. Contudo, este regime contém disposições que permitem a solidariedade entre os exercícios fiscais atenuando aquele efeito. Refira em que consiste este princípio e exemplifique.

**55.** Considere uma empresa iniciou a sua atividade no ano **n-6**, tendo apresentado nesse período um prejuízo fiscal de 314.000. Nos períodos posteriores os seus resultados fiscais foram os seguintes:

	<b>n-5</b>	<b>n-4</b>	<b>n-3</b>	<b>n-2</b>	<b>n-1</b>	<b>n</b>
Lucro tributável/Prejuízo fiscal	20.000	80.000	150.000	(30.000)	60.000	100.000

Considerando a informação disponibilizada, calcule a matéria coletável dos períodos fiscais de **n-5 até n**. Justifique com a indicação das disposições jurídico-tributárias aplicáveis.

# 21

## CÁLCULO DA COLETA

### LIQUIDAÇÃO

[Art.ºs 89.º e 90.º]

A liquidação do IRC processa-se com base:

- Na matéria coletável declarada pelo sujeito passivo (autoliquidação);
- Na falta de apresentação da declaração pelo sujeito passivo, a liquidação é efetuada
  - pelo valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior na totalidade da matéria coletável do exercício mais próxima que se encontre determinada.
  - na falta de liquidação nos termos anteriores tem por base os elementos que a administração fiscal disponha.

### CONCEITO DE COLETA

A coleta corresponde ao valor que resulta da aplicação da taxa estatutária à matéria coletável, havendo, contudo, que ter em consideração que aquele poderá não corresponder valor do imposto a pagar já que poderão existir deduções, nomeadamente eliminações da dupla tributação internacional, de benefícios fiscais e do pagamento especial por conta e ainda poderão existir agravamentos, com seja a derrama estadual.

### TAXAS

[Art.º 87.º]

Rendimentos	Taxas
De residentes e não residentes com estabelecimento estável	21%
Se qualificados como pequenas ou médias empresas, até € 15.000	17%
De entidades não residentes sem estabelecimento estável	
– Rendimentos gerais	25%
– Rendimentos de rifas, totoloto, jogo do loto, sorteios ou concursos	35%
– Rendimentos de capitais pagos ou colocados à disposição em contas	35%

O conceito de micro, pequenas ou médias empresas (PME) está definido no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, conforme descrito no ponto dedução de prejuízos.

## DERRAMA ESTADUAL

### [Art.º 87.º-A]

A Derrama Estadual é devida sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500.000 por sujeitos passivos residentes e não residentes com estabelecimento estável, nos seguintes termos:

Lucro tributável (em euros)	Taxas
De mais de 1.500.000 até 7 500 000	3%
De mais de 7 500 000 até 35 000 000	5%
Superior a 35 000 000	9%

## DEDUÇÕES À COLETA

À coleta apurada na liquidação do imposto são efetuadas as seguintes deduções:

- As correspondentes à dupla tributação jurídica internacional;
- As correspondentes à dupla tributação económica internacional;
- A relativa a benefícios fiscais;
- A relativa ao pagamento especial por conta;

## CRÉDITO DE IMPOSTO POR DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL

### [Art.º 91.º e 68.º]

Quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro é dedutível à coleta um crédito de imposto que corresponde à **menor** das seguintes importâncias

- Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro
- Fração do IRC correspondente ao IRC que no país em causa possam ser tributados líquido dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção
- Imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal (se existir)

O valor a considerar para a determinação da matéria coletável é sempre a importância ilíquida de imposto.

Possibilidade de reporte nos 5 períodos de tributação seguintes, no caso de impossibilidade de dedução por falta de coleta.

## CRÉDITO DE IMPOSTO POR DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA INTERNACIONAL

### [Art.º 91.º-A e 68.º]

Quando na matéria coletável tenham sido incluídos **lucros e reservas**

- Distribuídos por entidade residente fora do território português;

- Detenha direta ou indiretamente uma participação não inferior a 5% e tenha permanecido na sua titularidade durante 24 meses;
- Não lhes seja aplicável a **eliminação** da dupla tributação económica.

Deduz-se **a menor** das seguintes importâncias

- Fração do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro pela entidade residente fora do território português e por entidades por esta detidas direta e indiretamente correspondente aos lucros e reservas distribuídos;
- Fração do IRC calculado antes da dedução correspondente aos lucros e reservas distribuídos acrescidos dos impostos pagos no estrangeiro pelo sujeito passivo e pelos impostos sobre os lucros pagos pelas entidades por este detido correspondentes aos lucros e reservas distribuídos.

## QUESTÕES DE REVISÃO

**56.** Considere a sociedade Pernambuco, Lda, comercializadora de carnes importadas do Brasil, com sede no Porto, emprega 30 trabalhadores e tem um volume de negócios de 3.500.000. No ano **n** declara uma matéria coletável de 100.000. Determine a coleta de IRC do período.

**57.** A Empresa Distribuidora do Centro, com sede em Leiria e sem qualquer estabelecimento estável noutra concelho do País, apresenta os seguintes elementos relativamente ao período de tributação de **n-1**:

Volume de negócios	85.000.000
Lucro tributável	7.800.000
Coleta	1.638.000

Determine o valor da derrama estadual e da coleta total devido no ano **n**.

**58.** A empresa *Smart* que exerce a atividade de consultoria informática, sujeito passivo de IRC, com sede no território nacional, recebe rendimentos provenientes de Espanha, relativos ao estudo de um sistema de gestão de *stocks*, encomendado por uma empresa localizada em Madrid, no valor de 50.000. Os gastos suportados para a sua realização daquele estudo foram de 20.000 e a matéria coletável apurada pela *Smart* no mesmo período é de 150.000. Tendo em consideração estes elementos e sabendo que a taxa de retenção na fonte em Espanha para rendimentos pagos a não residentes é de 19%, indique qual o montante do crédito de imposto dedutível à coleta e justifique com as disposições jurídico tributárias aplicáveis:

# 22

## OUTROS ENCARGOS FISCAIS

No cálculo do IRC que no final deve ser pago ou recuperado pelo sujeito passivo, depois de calculada a coleta, considerando as deduções a que houver direito, e os pagamentos antecipados por conta efetuados e as retenções na fonte a que o sujeito passivo foi sujeito, haverá ainda que ter em consideração outros encargos, nomeadamente, por serem ao que tem maior significado, a derrama municipal e as tributações autónomas.

### DERRAMA MUNICIPAL

#### [Lei 73/2013, de 3 de setembro, RFALEI]

Os municípios, por deliberação da Assembleia Municipal, podem nos termos da nos termos dos art.ºs 14.º, al. c) e 18.º, do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais.

Lei das Finanças Fiscais lançar anualmente uma derrama até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área tributável,

Este tributo, aplica-se apenas à matéria coletável superior a € 50.000 e na proporção entre a massa salarial de cada estabelecimento do sujeito passivo e a massa salarial total.

As taxas da derrama por município são divulgadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), através de Ofício Circulado, As taxas aplicáveis ao lucro tributável do período fiscal de 2016 a cobrar em 2017 estão publicadas pelo Ofício Circulado n.º 20 195, de 19 de abril de 2017.

### A TRIBUTAÇÃO DE DESPESAS EM IRC - TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA

#### [Art.º 88.º]

As tributações autónomas têm especialmente como objetivo desincentivar:

- remunerações em espécie mais vantajosas do ponto de vista fiscal ou a
- distribuição oculta de lucros

tributando de forma autónoma certas despesas que são de difícil separação entre a esfera pessoal e a esfera empresarial.

Ainda que parte dessas despesas sejam gastos fiscalmente dedutíveis a tributação autónoma reduz a vantagem fiscal.

Contrariamente à base de incidência do IRC que consiste num rendimento líquido a base de incidência das tributações autónomas consiste na tributação de um gasto, o que tem gerado elevada polémica sobre a sua verdadeira natureza fiscal.

Principais encargos sujeitos a tributação autónoma	Taxa
Despesas não documentadas	
- quando efetuadas por sujeitos passivos sujeitos a IRC	50%
- quando efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam uma atividade, comercial, industrial ou agrícola	70%
Encargos efetuados ou suportados relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias e motos e motociclos, excluindo os movidos exclusivamente a energia elétrica	
- com valor de aquisição < € 25.000	10%
- com valor de aquisição = ou > € 25.000 e < 35.000	27,5%
- com valor de aquisição = ou > € 35.000	35%
Encargos dedutíveis relativos a despesas de representação	10%

### Conceito de encargos com viaturas

Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

### Conceito de despesas de representação

Consideram-se despesas de representação, nomeadamente as que sejam suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

## QUESTÕES DE REVISÃO

- 59.** A empresa *Hexágono*, com sede em Setúbal e sem qualquer estabelecimento estável noutra concelho do País, apresenta os seguintes elementos relativamente ao período de tributação de n:

Volume de negócios	2.750.000
Lucro tributável	150.000

Determine o valor da derrama municipal a pagar no ano n.

- 60.** Considere que a sociedade *Metaflix* localizada no Porto, com atividade de fabricação e produtos de arame, apresenta no final do período n os seguintes gastos:

- Depreciação da viatura ligeira de passageiros Renault, cujo valor de aquisição foi de 22.000, no montante de 5.500.
- Depreciação de viatura ligeira de passageiros Mercedes, cujo valor de aquisição foi de 56.000, no montante de 14.000.
- Depreciação da viatura pesada no montante de 4.000.
- Despesas com viagens e refeições oferecidas no estrangeiro a clientes: 3.100.
- Seguros das viaturas ligeiras de passageiros:
  - o Renault: 1.150;
  - o Mercedes: 3.900.
- Despesas com combustíveis das viaturas ligeiras de passageiros:
  - o Renault: 3.920;
  - o Mercedes: 1.680.
- Despesa não documentada, no valor de 10.000.

Determine o valor das tributações autónomas a considerar na declaração de rendimentos de IRC do período n.

# 23

## RETENÇÕES NA FONTE

A retenção na fonte constitui uma forma de aproximação do pagamento do imposto ao momento do respetivo facto gerador. A retenção na fonte exerce-se através de um mecanismo de substituição tributária, sendo devida pela entidade pagadora dos rendimentos, por aplicação de uma taxa definida na lei ao rendimento bruto percebido pelo beneficiário, nos momentos em que a mesma lei prevê esse sujeição, tendo a natureza de um pagamento por conta do motante do imposto apurado no final do período de tributação. O substituto tributário tem a obrigação de, para além da retenção do imposto, de efetuar a sua entrega nos cofres do Estado, dentro do prazo fixado na lei que é o dia 20 do mês seguinte àquele em foi deduzido.

O IRC é, nos termos do art.º 94.º, objeto de retenção na fonte relativamente a determinados rendimentos obtidos em território português nomeadamente relativos a

- Royalties
- Rendimentos de aplicação de capitais
- Rendimentos prediais
- Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários
- .....

As retenções na fonte têm por regra a natureza de imposto **por conta** exceto quando se trate de

- Rendimentos pagos a não residentes
- Rendimentos de capitais excluídos de isenção e pagos a entidades isentas de IRC (Estado, IPSS e outras)
- Rendimentos de capitais pagos em contas abertas em nome de titulares mas por conta de terceiros não identificados

Nos termos do art.º 94.º, n.º 4, são as seguintes as taxas de retenção na fonte:

Rendimentos obtidos em território português	Taxas	
	Residentes	Não residentes
Royalties	25%	25%
Rendimentos de aplicação de capitais	25%	25%
Rendimentos prediais	25%	25%
Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgão estatutário de pessoas coletivas e outras entidades	21,5%	21,5%
Prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas	25%	35%
Rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas		25%
Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados no território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras	25%	25%

## **DISPENSA DE RETENÇÃO NA FONTE**

**[Art.ºS 97.º e 98.º]**

Está prevista a dispensa de retenção na fonte para algumas situações relativas a pagamentos efetuados a não residentes, especialmente quando abrangidas por convenções destinadas a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado português ou de legislação interna, ou ainda de juros e royalties cujo beneficiário efetivo seja uma sociedade de outro Estado membro da União Europeia ou da Confederação Suíça.

Relativamente aos pagamentos efetuados a residentes existem também algumas situações de dispensa de retenção na fonte, especificamente indicadas no art.º 98.º do CIRC.

## QUESTÕES DE REVISÃO

**61.** Admita que uma sociedade residente no território nacional, cuja atividade consiste na fabricação de portas e janelas, efetua no período de n os seguintes pagamentos:

- a) De royalties a uma empresa não residente no território nacional pelo uso de uma licença de fabrico, no valor de 10.000;
- b) A um fornecedor localizado no território nacional pelo fornecimento de 10 toneladas de alumínio para a fabricação de janelas, no valor de 18.000;
- c) De uma renda de um armazém alugado a um particular, no valor de 1.500;
- d) De comissão de intermediação de uma empresa com sede em Lisboa, na celebração de um contrato de prestação de serviços de informática, no valor de 2.500;
- e) De um serviço de marketing prestado por uma empresa localizada em Roma-Itália, no montante de 7.500.

Indique, relativamente a cada um destes pagamentos, se existe a obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC e, em caso afirmativo, qual a taxa aplicável e a norma jurídico-tributária aplicável.

# 24

## PAGAMENTOS ANTECIPADOS DE IRC - POR CONTA DO IMPOSTO APURADO NO FINAL

### REGRAS DE PAGAMENTO

#### [Art.º 104.º]

O pagamento do IRC efetua-se em:

- três pagamento por conta em julho, setembro e dezembro
- quarto pagamento pela diferença entre o imposto final calculado e os três pagamentos por conta anteriores – até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica modelo 22

Estes pagamentos são devidos por entidades que:

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

As restantes entidades apenas são obrigadas a efetuar um pagamento no momento da entrega da declaração periódica modelo 22.

### PAGAMENTOS POR CONTA

#### [Art.º 105.º]

Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado relativamente ao período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efetuar esses pagamentos, líquidos da dedução das retenções na fonte suportadas nesse mesmo período, tendo em conta os seguintes escalões:

Volume de negócios de <u>n-1</u>	Valor de cada pagamento por conta de <u>n</u>
Até € 500.000	$\frac{(\text{Coleta } n-1 - \text{Retenção na fonte } n-1) \times 80\%}{3}$
Superior a € 500.000	$\frac{(\text{Coleta } n-1 - \text{Retenção na fonte } n-1) \times 95\%}{3}$

### PAGAMENTO ADICIONAL POR CONTA

#### [Art.º 105.º-A]

Os pagamentos adicionais por conta são devidos por entidades obrigadas a efetuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta, nos casos em que no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual, sendo os seguintes os limites aplicáveis e o método de cálculo:

Lucro tributável $n-1$	Valor de cada pagamento por conta de $n$
> 1.500.000 e até 7.500.000	$\frac{(\text{lucro tributável } (n-1) - 1.500.000) \times 2,5\%}{3}$
> 7.500.000 e até 35.000.000	$\frac{6.000.000 \times 2,5\% + (\text{lucro tributável } (n-1) - 7.500.000) \times 4,5\%}{3}$
> 35.000.000	$\frac{6.000.000 \times 2,5\% + 27.500.000 \times 4,5\% + (\text{lucro t. } (n-1) - 35.000.000) \times 6,5\%}{3}$

## PAGAMENTO ESPECIAL POR CONTA

### [Art.º 106.º]

O pagamento especial por conta (PEC) constitui um adiantamento que é efetuado pelos sujeitos passivos ao Estado, dedutível à coleta do período do pagamento, mas, contrariamente aos restantes pagamentos por conta, não é restituído caso não exista coleta, se coleta insuficiente a dedução do PEC pode ser feita até ao sexto período de tributação seguinte e depois desse período é ainda possível solicitar o reembolso.

O pagamento especial por conta (PEC) é devido, em março ou em duas prestações em março e outubro do ano a que respeita, sem prejuízo da obrigação do pagamento dos restantes pagamentos por conta, calculado do seguinte modo:

VN x 1%, sujeito às seguintes condições:

- Se  $VN \times 1\% \leq \text{€ } 850$ ,  $PEC = \text{€ } 850$
- Se  $VN \times 1\% > \text{€ } 850$ ,  $PEC = \text{limite mínimo} + 20\% (VN \times 1\% - \text{€ } 850)$ , com limite máximo de € 70.000
- Ao valor apurado deduzem-se os pagamentos por conta do ano anterior

Em síntese, genericamente teremos a seguinte fórmula, tendo que atender-se contudo ao limite máximo de 70.000:

$$\frac{\text{€ } 850 + (\text{volume negócios } n-1 \times 1\% - \text{€ } 850) \times 20\% - \text{PPC } n-1}{2}$$

2

## Dispensa de efetuar o pagamento especial por conta

Não obstante, os contribuintes que cumpram os seguintes requisitos estão dispensados de efetuar o pagamento especial por conta:

- a) Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com caráter definitivo, bem como os sujeitos passivos que apenas auferiram rendimentos não sujeitos ou isentos;
- b) Os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a partir da data de instauração desse processo;

- c) Os sujeitos passivos que tenham deixado de efetuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de atividade a que se refere o artigo 33.º do Código do IVA;
- d) Os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável;
- e) Os sujeitos passivos que não efetuem o pagamento até ao final do terceiro mês do respetivo período de tributação, desde que as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º e 121.º, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos.

Nos termos do n.º 15 do art.º 106.º a dispensa prevista naquela alínea e) do n.º 11 do mesmo artigo é válida por cada período de tributação, verificados os requisitos aí previstos, cabendo à Autoridade Tributária e Aduaneira a verificação da situação tributária do sujeito passivo. Ou seja, o cumprimento, dentro do respetivo prazo legal, das obrigações declarativas (Declaração Modelo 22 de IRC e Informação Empresarial Simplificada (IES)) relativas aos dois períodos de tributação anteriores àquele a que o PEC respeita dispensa o pagamento do PEC.

## QUESTÕES DE REVISÃO

**62.** Uma empresa apresenta os seguintes elementos relativamente ao período de tributação do ano **n-1**:

Volume de negócios	120.000.000
Lucro tributável	10.000.000
Coleta	2.100.000
Derrama Estadual	31.250
Pagamentos por conta	1.500.000
Retenções na fonte	200.000

Com base nesta informação, determine o montante dos pagamentos por conta e dos pagamentos adicionais por conta a efetuar no período de tributação **n**, fundamentando os cálculos com a legislação aplicável.

# 25

## OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Decorrem acessoriamente da obrigação fiscal principal e correspondem a obrigações que:

- Possibilitem o apuramento da obrigação de imposto;
- Colaborem no exercício de uma função do Estado e que constituem a parte substancial dos denominados *custos de cumprimento*.

### Obrigações declarativas

[Art.º 117.º a 122.º]

- Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação
- Declaração periódica de rendimentos (Modelo 22)
- Declaração anual de informação contabilística e fiscal – faz parte integrante da Informação Empresarial Simplificado (IES)

[DL 8/2007, de 17/01; Portaria 8/2008, de 3/01]

### Obrigações contabilísticas

[Art.º 123.º a 125.º]

- Dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal e não apresentar atrasos superiores a 90 dias na sua execução
- Conservar em boa ordem livros, registos e respetivos documentos durante o prazo de 10 anos
- Centralizar a contabilidade em estabelecimento situado em território português
- Dispor de capacidade de exportação de ficheiros informáticos  
[Portaria 321-A/2007, de 15/02]
- Certificar previamente os programas e equipamentos de faturação  
[Portaria 363/2010, de 23/06]

### Obrigações de documentação - processo de documentação fiscal

[Art.º 130.º e Portaria 92-A/2011, de 28/02]

As empresas são obrigadas a entregar anualmente um dossiê com a seguinte documentação a qual tem como objetivo permitir à AT efetuar o controlo dos valores declarados. Esses documentos são os seguintes:

- Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas
- Lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis
- Mapa de provisões, imparidades e ajustamentos (Modelo 30)
- Mapa das mais-valias e das menos-valias
- Mapa das depreciações e amortizações
- Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação
- Mapa de controlo de prejuízos

- Mapa de controlo das correções fiscais decorrentes de diferenças temporais mencionados nos Códigos
- Outros documentos mencionados nos Códigos

**26**

**APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL E DECLARAÇÃO  
MODELO 22**

**63.** A sociedade *Cerex*, fabricante de cera para uso doméstico, localizada em Loures, dispunha da seguinte informação contabilística no fecho de contas do período fiscal de **n**:

**Rendimentos**

– Total reconhecido contabilisticamente no período: 886.000

Nos rendimentos acima referidos estão incluídos os seguintes registos:

- a) Vendas: 810.000.
- b) Recebimento de dividendos de participação de capital numa sociedade industrial residente no território nacional, relativos ao período fiscal de **n-1**, onde detém uma participação de 15%: 40.000.
- c) Alienação de uma participação social, nas seguintes condições:

Elementos	Ano de aquisição	% de participação	Custo de aquisição	Encargos com a alienação	Valor de realização
Ações da Sociedade Atlas, SA	n-3	10%	40.000	4.000	80.000

**Gastos**

– Total reconhecido contabilisticamente no período: 700.000.

Nos gastos acima referidos estão incluídos os seguintes registos:

- a) Multa de trânsito relativa a uma viatura da empresa, no montante de 1.000;
- b) Indemnização a um ex-trabalhador devido a um acidente de trabalho determinada por sentença de Tribunal já transitada em julgado, no montante de 45.000;
- c) Reconhecimento de um gasto de manutenção do armazém, cuja fatura de suporte não identifica os serviços prestados, no valor de 5.000;
- d) Depreciação dos seguintes elementos do seu ativo fixo tangível:

Elementos	Ano aquisição	Custo aquisição	Depreciação acumulada	Depreciação do período
(0760) Fornos reatores para sínteses	n-2	18.000	13.500	4.500
(2375) Veículo automóvel misto	n	40.000	5.000	5.000
.....				

- e) Reconhecimento de uma imparidade no valor de 12.500, relativamente a um crédito de 50.000 resultante da sua atividade normal, em mora desde 31 de julho do ano n, existindo provas objetivas de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.
- f) Constituição de provisão para processo judicial em curso, referente a uma coima aplicada pela Câmara Municipal de Loures, relativa a uma infração ambiental, no montante de 45.000.

Pretende-se que, com base nesta informação, determine o lucro tributável do período e fundamente com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis. Coloque as hipóteses que entender necessárias de modo a suprir eventuais lacunas de informação.

**64.** Considere que a sociedade *Energia Solar*, sujeito passivo de IRC, que exerce a atividade de fabrico de painéis solares fotovoltaicos, apresenta relativamente ao período de n as seguintes situações:

- a) Na conta Fornecimentos e Serviços Externos – Subcontratos verifica-se um lançamento de 9.500, cujo documento de suporte apenas tem a referência “gastos não especificados”;
- b) Na conta de Outros Gastos e Perdas verifica-se o lançamento de uma coima municipal, no valor de 5.100;
- c) Reconhecimento contabilístico no período da seguinte imparidade em inventários:

Tipo	Quantidade	Custo de produção unitário	Valor realizável líquido	Ajustamento
Painel solar fotovoltaico	1.500	240	210	45.000

Durante o mês de dezembro a empresa efetuou diversas vendas daqueles painéis por 250, que correspondem aos preços que têm sido correntes no mercado, com custos de venda de 20.

- d) Reconhecimento contabilístico no período das seguintes imparidades:

Documento	Data vencimento	Valor do crédito	Imparidade do período
Fatura n.º 1.000, debitada ao cliente Condomínio do Monte	<u>n</u> -1.05.15	50.000	25.000
Fatura n.º 2.670, debitada ao cliente Brics, Lda.	<u>n</u> .10.15	30.000	30.000
Saldo		80.000	55.000

Relativamente a estes créditos observa-se o seguinte:

- As imparidades resultam de evidência objetiva de significativa dificuldade financeira dos devedores e não se espera que se venha a receber qualquer montante daquelas dívidas.
- Os créditos acima referidos respeitam à atividade normal da empresa e existem documentos arquivados na pasta “clientes em mora” que comprovam terem sido efetuadas diligências para o recebimento dos créditos ainda não cobrados.
- O cliente Brics tem pendente no Tribunal de Comércio um processo de insolvência.

- e) Relativamente a uma máquina adquirida por 100.000 e entrada em funcionamento em **n-4**, com um período de vida útil de 5 anos, foi reconhecida uma perda por imparidade em **n-3**, no montante de 15.000;
- f) Depreciação dos seguintes elementos do seu ativo fixo tangível:

Elementos	Ano aquisição	Custo aquisição	Depreciação acumulada períodos anteriores	Depreciação no período
1055 - Máquinas para corte de chapa	n-2	50.000	25.000	12.500
2240 - Computadores	n-1	20.000	10.000	10.000

- g) Alienação de uma instalação industrial de uso específico do seu ativo fixo tangível, nas seguintes condições:

Elementos	Ano de aquisição	Custo de aquisição	Depreciações acumuladas	Encargos alienação	Valor de realização
1035 – Instalação industrial de uso específico	n-5	140.000	99.960	2.500	60.000

A empresa manifesta a intenção de reinvestir 80% do valor de realização.

**Pretende-se que:**

Com base nesta informação, determine o lucro tributável ou prejuízo fiscal do período, sabendo que o resultado antes de impostos da empresa é de 200.000. Fundamente com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis e coloque as hipóteses que entender necessárias de modo a suprir eventuais lacunas de informação.

- 65.** A empresa *Porcelana*, com sede em Coimbra, fabricante de louças em porcelana, sem mais nenhum estabelecimento estável no País, apresentava os seguintes dados relativamente aos seguintes períodos (valores em euros):

	n	n-1
Vendas de produtos	1.800.000	2.000.000
Outros rendimentos contabilísticos	150.000	80.000
Gastos contabilísticos	1.750.000	1.922.500
Resultado antes de impostos	200.000	157.500
Gastos contabilísticos não aceites como gastos fiscais	60.000	37.500
Rendimentos contabilísticos não reconhecidos como rendimentos fiscais	20.000	80.000
Prejuízos reportados do período anterior		280.5000
Derrama estadual		0

Dupla tributação jurídica internacional	2.500	0
Retenções na fonte	5.240	1.200
Pagamentos por conta		0
Derrama municipal		1.725
Tributações autónomas	26.100	20.540

Com base elementos apresentados calcule relativamente ao período de  $n$ :

- a) Lucro tributável;
- b) Matéria coletável;
- c) IRC liquidado;
- d) IRC a pagar ou a recuperar
- e) Total de imposto a pagar ou a recuperar;
- f) Resultado líquido do período.

Indique as normas jurídico-tributáveis aplicáveis e formule as hipóteses que entender necessárias de modo a suprir eventuais lacunas de informação.

**66.** Considere os seguintes dados relativos ao período  $n$ :

- Rendimentos do período: 1.500.000
- Gastos do período (excluindo impostos): 1.300.000
- Gastos fiscalmente dedutíveis: 1.250.000
- IRC do período: 60.000
- Prejuízos fiscais reportados do período anterior: 100.000

Tendo em consideração os dados apresentados, identifique o valor de:

- Lucro tributável
- Matéria coletável
- Resultado líquido do período

Fundamente os resultados com as normas jurídico-tributárias aplicáveis.

# PROPOSTAS DE RESOLUÇÃO PARA AS QUESTÕES DE REVISÃO

## I - PARTE

### IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)

#### INCIDÊNCIA

**1.** Resposta correta: C. 58.000

**1.º Qualificação do sujeito passivo**

Art.º 13.º, n.º 1.

**2.º Qualificação e incidência real**

Art.º 15.º.

**3.º Determinação do rendimento coletável**

Art.º 15.º, n.º 1 e art.º 16.º, n.º 1 (residência)

**2.** Resposta correta: C. 50.000

**1.º Qualificação do sujeito passivo**

Art.º 16.º, n.º 1, *a contrario sensu*; Art.º 15.º, n.º 2

**2.º Qualificação e incidência real**

- Art.º 18.º, n.º 1, al. h), por rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão.
- Art.º 18.º, n.º 1, al. f) – por ações realizadas ou utilizadas em território português e h) - por rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão

**3.º Determinação do rendimento coletável**

Valores correspondem aos rendimentos líquidos das categorias

- Categoria B – nos termos do art.º 71.º, n.º 4, al. a), estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25 %, os rendimentos obtidos em território português de rendimentos empresariais profissionais.
- Categoria G - são tributadas à taxa autónoma de 28 % as mais-valias decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, nos termos do art.º 10.º, n.º 1, al. a), auferidas por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado, conforme dispõe o art.º 72.º, n.º 1, al. a).

### **3. Sujeito passivo**

#### **Noção de residência**

Ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que nele não residindo nele obtenham rendimentos – art.º 13.º, n.º 1.

Quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, sem prejuízo do disposto relativamente aos dependentes, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta – art.º 13.º, n.º 2.

#### **Noção de agregado familiar**

Nos termos do n.º 4 do art.º 13.º o agregado familiar é constituído por:

- a) Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, ou os unidos de facto, e os respetivos dependentes;
- b) Cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges.
- .....

De acordo com o n.º 5, consideram-se dependentes:

- a) Os filhos, adotados e enteados, menores não emancipados
- b) Os filhos, adotados e enteados, maiores que não tenham mais de 25 anos nem auferiram rendimentos superiores ao RMMG
- c) .....

Assim, o agregado familiar é composto por Aurélio, Magda e Maria, excluindo António e Gertrudes.

## RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE

### 4. Carla

#### 1.º Qualificação do rendimento e incidência real

Rendimento do trabalho dependente, nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. a).

#### 2.º Determinação do rendimento coletável

Rendimento bruto trabalho dependente: 10.500

Contribuição para a SS:  $10.500 \times 11\% = 1.155$ , inferior à dedução específica prevista no art.º 25.º, n.º 1, al. a), conjugado com o respetivo n.º 2, pelo que a dedução específica a aplicar é de 4.104.

Rendimento líquido a englobar =  $10.500 - 4.104 = 6.396$ .

#### 3.º Retenção na fonte

Art.º 99.º e 99.º-C

Remuneração mensal =  $10.500/14 = 750$ , aplica-se a estes rendimentos a Tabela I – não casado (Despacho SEAF n.º 84-A/2018 – Circular n.º 1/2018-AT):  $750,00 \times 8,4\% = 63,00$  (dedução mensal).

### 5. Leonor

#### 1.º Qualificação do rendimento e incidência real

Rendimento do trabalho dependente, nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. a).

#### 2.º Determinação do rendimento coletável

- Rendimento bruto trabalho dependente: 16.800
- Contribuição para a SS:  $16.800 \times 11\% = 1.848$ , inferior à dedução específica prevista no art.º 25.º, n.º 1, al. a), conjugado com o respetivo n.º 2, pelo que a dedução específica a aplicar é de 4.104.
- Quotização para ordem profissional = 60 - elevação da dedução específica para IAS  $X 12 X 0,75$ , nos termos do art.º 25.º, n.º 4. Assim como  $60 < 475 \times 12 \times 0,75 = 4.275 - 4.104 = 171$ , pode deduzir o encargo de 60 da quotização
- Rendimento líquido a englobar =  $16.800 - (4.104 + 60) = 12.636$

#### 3.º Retenção na fonte - Art.º 99.º e 99.º-C

Remuneração mensal =  $16.800/14 = 1.200$ , aplica-se a estes rendimentos a Tabela III - Casado, dois titulares, sem dependentes (Despacho SEAF n.º 84-A/2018 – Circular n.º 1/2018-AT):  $1.200 \times 0,155 = 186,00$  (dedução mensal).

## 6. António

### 1.º Qualificação do rendimento e incidência real

Rendimento do trabalho dependente, nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. a).

### 2.º Determinação do rendimento coletável

- Rendimento bruto trabalho dependente: 35.000
- Contribuição para a SS:  $11\% = 3.850$ , inferior à dedução específica prevista no art.º 25.º, n.º 1, al. a), conjugado com o respetivo n.º 2, pelo que a dedução específica a aplicar é de 4.104.
- Quotização sindical = 900, o valor limite da dedução, de acordo com o art.º 25, n.º 1, al. c), é igual a VBR x  $1\% = 35.000 \times 1\% = 350$ , podendo este valor ser majorado de 50%. Assim, como  $900 > 350$ , o montante a deduzir será de  $350 \times 1,5 = 525$
- Rendimento líquido a englobar =  $35.000 - (4.104 + 525) = 30.371$ .

### 3.º Retenção na fonte

Art.º 99.º e 99.º-C

Remuneração mensal =  $35.000/14 = 2.500$ , aplica-se a estes rendimentos a Tabela II - Casado, único titular, dois dependentes (Despacho SEAF n.º 84-A/2018 – Circular n.º 1/2018-AT):  $2.500 \times 0,162 = 405$  (valor da retenção mensal).

## 7. Joana

### 1.º Qualificação do rendimento e incidência real

Rendimento do trabalho dependente, nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. a).

### 2.º Determinação do rendimento coletável

- Rendimento bruto trabalho dependente: 56.000.
- Contribuição para a SS:  $56.000 \times 11\% = 6.160$ , superior à dedução específica prevista no art.º 25.º, n.º 1, al. a), pelo que, conjugado com o respetivo n.º 2, a dedução específica a efetuar é igual ao montante da contribuição.
- Quotização para a Ordem dos Economistas = 150 - elevação da dedução específica para  $IAS \times 12 \times 0,75$ , nos termos do art.º 25.º, n.º 4, desde que  $150 < 475 \times 12 \times 0,75 = 4.275 - 4.104 = 171$ , seria este o valor a deduzir. Contudo, como a dedução específica já é superior a esse montante, não há lugar e dedução da quotização.
- Repare-se que a dedução de 4.101 pode ser elevada - isto significa que a dedução a que se reporta esta alínea apenas é aplicável caso ainda não tenha sido ultrapassado o valor de 75 % de 12 vezes o valor do IAS (4.275). Repare-se que é a diferença entre 4.104 e 4.275 (171) que pode ser deduzida, mas no caso concreto da questão, a dedução permitida é de 6.160, pelo que aquela diferença já está absorvida pela dedução permitida (os 171 já incluídos nos 6.160).
- Rendimento líquido a englobar =  $56.000 - 6.160 = 49.840$ .

### 3.º Retenção na fonte

Art.º 99.º e 99.º-C

Remuneração mensal =  $56.000/14 = 4.000$ , aplica-se a estes rendimentos a Tabela III - Casado, dois titulares, sem dependentes (Despacho SEAF n.º 84-A/2018 – Circular n.º 1/2018-AT):  $4.000 \times 0,307 = 1.228,00$  (dedução mensal).

## 8. Anabela

### 1.º Qualificação do rendimento e incidência real

Rendimentos do trabalho dependente (ordenado) nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. a), n.º 3, al. b), n.º 2 (subsídio de refeição) e n.º 3, al. d) (ajudas de custo e utilização de automóvel próprio e despesas de representação).

### 2.º Determinação do rendimento coletável

- Rendimento bruto trabalho dependente:  $1.500 \times 14 = 21.000$ .
- Contribuição para a SS:  $21.000 \times 11\% = 2.310$ , inferior à dedução específica prevista no art.º 25.º, n.º 1, al. a), conjugado com o respetivo n.º 2, pelo que a dedução específica a aplicar é de 4.104.
- Subsídio de refeição =  $(7,50 - 4,77) \times 21 \times 11 = 630,63$   
Admite-se neste caso a média de 21 dias de trabalho mensais durante 11 meses, sendo o 12.º mês de férias, sem direito a subsídio.
- Despesas de representação =  $200 \times 12 = 2.400$   
Nos termos do art.º 2.º, n.º 3, al. d), estas despesas são consideradas tributáveis em IRS na totalidade dado que não foram prestadas contas até ao final do período. Caso tivessem sido apresentadas faturas que comprovassem gastos efetivos, não seriam tributadas. Em ambos os casos, estas despesas são aceites fiscalmente como gastos da entidade pagadora, mas no segundo caso seriam tributadas autonomamente em IRC em 10%, conforme art.º 88.º daquele código.
- Ajudas de custo =  $(60-50,20) \times 20 = 196,00$
- Subsídio de transporte =  $0,36 - 0,36 = 0$
- Rendimento líquido a englobar =  $21.000 + 630,33 + 2.400 + 196,00 - 4.104 = 20.122,33$

### 3.º Retenção na fonte

Art.º 99.º e 99.º-C

Remuneração mensal = 1.500, acrescido de 57,33 do excesso do subsídio de refeição, de 200 de despesas de representação e de 196,00 do excesso de ajudas de custo = X

Nestes termos dos art.ºs 99.º e 99.º-C, aplica-se a estes rendimentos a Tabela III - Casado, dois titulares, um dependente (dedução mensal) - (Despacho SEAF n.º 84-A/2018 – Circular n.º 1/2018-AT):  $X \times 20,3\% = 356,74$ .

## **9. José Maria**

### **1.º Qualificação do rendimento e incidência real**

Rendimento de trabalho dependente, sendo a indemnização auferida por cessação do contrato de trabalho enquadrável nos termos do art.º 2.º, n.º 4, al. b).

### **2.º Determinação do rendimento coletável**

Art.º 2.º, n.º 4, al. b)

- Rendimento sujeito a imposto = Indemnização – n.º anos ou fração de antiguidade x total remunerações regulares sujeitas a imposto nos últimos 12 meses x 14/12
- Rendimento coletável = Indemnização – Valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto auferidas nos últimos 12 meses x 14/12 x n.º de anos ou fração de antiguidade
- Trabalhou 10 anos e 5 meses – último ordenado mensal sujeito a imposto = 700
- $RC = 20.000 - (700 * 14/12) * 11$ , sendo  $700 * 14/12 = 816,67$
- $R = I - n \times Trrsi \times 14/12 = 20.000 - 11 \times 700 \times 14/12 = 20.000 - 8.983 = 11.016$  - valor que excede o limite de não sujeição de 8.983, pelo que será aquela a ser tributado.

### **3.º Retenção na fonte**

Nos termos dos art.ºs 99.º e 99.º-C, o rendimento tributável de 11.016 está sujeito a retenção na fonte. Admitindo a aplicação da Tabela I – não casado, sem dependentes - Despacho SEAF n.º 84-A/2018 – Circular n.º 1/2018-AT): o valor da retenção é de  $11.016 \times 40,5\% = 4.461,48$ .

## PENSÕES – CATEGORIA H

### **10. Deolinda**

#### **1.º Incidência real**

Qualifica-se como uma pensão sujeita a IRS nos termos do art.º 11.º, n.º 1 e n.º 3, obtidos em território nacional, de acordo com o art.º 18.º, n.º 1, al. l).

#### **2.º Determinação da matéria coletável**

De acordo com o art.º 53.º, n.º 1

- Rendimento coletável = RB - Dedução específica
- Dedução específica = 4.104 ou as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde no caso de excederem 4.104 (cf. n.º 2, al. b))
- Rendimento coletável = 14.000 – 4.104 = 9.896

#### **3.º Retenção na fonte**

Nos termos do art.º 99.º, n.º 1, al. b), são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares as entidades devedoras de pensões, com exceção das de alimentos.

As entidades devedoras e os titulares de rendimentos de pensões são obrigados, respetivamente:

- a) A solicitar ao sujeito passivo, antes de ser efetuado o primeiro pagamento ou colocação à disposição, os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar;
- b) A apresentar declaração à entidade devedora dos rendimentos contendo a informação a que se refere a alínea anterior, bem como qualquer outra informação fiscalmente relevante ocorrida posteriormente.

De acordo com o art.º 99.º-D, a retenção de IRS é efetuada sobre o valor das pensões mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, mediante a aplicação das taxas que lhes correspondam, constantes da respetiva tabela. Assim, a Deolinda tem uma retenção na fonte mensal de  $14.000/14 = 1.000 \times 9,9\% = 99/\text{mês}$  (Despacho SEAF n.º 84-A/2018 – Circular n.º 1/2018-AT, Tabela VII).

Total de retenções na fonte a considerar na declaração de rendimentos do ano respetivo, como pagamento por conta do IRS final calculado, será igual a  $99 \times 14 = 1.386$ .

### **11. Vasco**

#### **1.º Incidência real**

Art.º 11.º, n.º 1 e n.º 3, e art.º 18.º, n.º 1, al. l)

#### **2.º Determinação da matéria coletável:**

- De acordo com o art.º 53.º, n.ºs 1 e 4, al. a) e b), o rendimento coletável será = rendimento bruto - dedução específica.

- A dedução específica = 4.104 ou as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde no caso de excederem 4.104 (cf. n.º 2, al. b)), o que é o caso, pois totalizam 7.500.
- Limite dedutível da quotização sindical =  $60.500 \times 1\% = 605$ 
  - Como 450 (valor suportado) < ao limite de 605, então a majoração de 50% será calculada sobre o valor pago efetivamente:  $450 \times 1,5 = 675$ , sendo este o valor dedutível.
- Rendimento coletável =  $60.500 - 7.500 - 675 = 52.325$ .

### 3.º Retenção na fonte

Nos termos do art.º 99.º-D, n.º 1, al. b), são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares as entidades devedoras de pensões, com exceção das de alimentos.

As entidades devedoras e os titulares de rendimentos de pensões são obrigadas, respetivamente:

- a) A solicitar ao sujeito passivo, antes de ser efetuado o primeiro pagamento ou colocação à disposição, os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar;
- b) A apresentar declaração à entidade devedora dos rendimentos contendo a informação a que se refere a alínea anterior, bem como qualquer outra informação fiscalmente relevante ocorrida posteriormente.

De acordo com o art.º 99.º-D, a retenção de IRS é efetuada sobre o valor das pensões mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, mediante a aplicação das taxas que lhes correspondam, constantes da respetiva tabela. Assim, o Vasco tem uma retenção na fonte mensal de  $60.500/14=4.321,43$  sujeita a retenção na fonte à taxa de 27,5% = 1.188,39 mensal (Despacho SEAF n.º 84-A/2018 – Circular n.º 1/2018-AT, Tabela VII - Pensões).

Total de retenções na fonte a considerar na declaração de rendimentos do ano respetivo, como pagamento por conta do IRS final calculado, será igual a  $1.188,39 \times 14 = 16.633,96$ .

## RENDIMENTOS DE CAPITALIS – CATEGORIA E

### 12. João

#### 1.º Qualificação do rendimento e incidência real

Art.º 5.º, n.ºs 1 e 2, al. a), b) e c).

#### 2.º Determinação do rendimento coletável

Os rendimentos obtidos em território português respeitantes a juros de depósitos à ordem ou a prazo, incluindo os dos certificados de depósito, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, nos termos do art.º 71.º, n.º 1, al. a).

Nos termos do art.º 22.º, n.º 3, al. b), os rendimentos referidos no art.º 71.º auferidos por residentes em território português, não são englobados para efeitos da sua tributação, sem prejuízo da opção pelo englobamento nele previsto.

De acordo com o n.º 5 do mesmo artigo, a taxa prevista incide sobre os rendimentos ilíquidos.

Os rendimentos respeitantes a juros podem ser englobados para efeitos da sua tributação, por opção dos respetivos titulares, residentes em território nacional, desde que obtidos fora do âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais, conforme dispõe o n.º 6 do mesmo artigo, caso em que nos termos do seu n.º 7, a retenção que tiver sido efetuada tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

Contudo, de acordo com o disposto no art.º 22.º, n.º 5, quando o sujeito passivo exerça a opção pelo englobamento fica, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos da mesma categoria.

#### 3.º Retenção na fonte

##### Hipótese I

O sujeito passivo é tributado a taxas liberatórias, o que o sujeito passivo é tributado por retenção na fonte a título definitivo e fica desse modo desobrigado de declarar o respetivo rendimento.

As taxas previstas no art.º 71.º, n.º 1, al. a), incidem sobre os rendimentos ilíquidos, conforme dispõe o seu n.º 5:

##### Hipótese II

O sujeito passivo opta pelo englobamento, nos termos do art.º 71.º, n.º 8, e neste caso será necessário determinar o rendimento bruto auferido

Rendimento bruto – rendimento bruto x taxa de retenção = rendimento líquido

$$X - X * 0,28 = 3.528$$

$$x (1 - 0,28) = 3.528$$

$$x = 3.528 / (1 - 0,28) = 4.900, \text{ valor a considerar no caso de optar pelo englobamento, passando a retenção na fonte a ter a natureza de imposto por conta, ou seja, } 4.900 \times 28\% = 1.372.$$

Nesta situação o sujeito passivo deve comunicar ao banco para que a retenção na fonte a taxas liberatórias seja considerada como um pagamento por conta, para que o banco comunique como tal à AT esse facto.

### **13. Helena e Francisco**

#### **1.º Qualificação do rendimento e incidência real**

Art.º 5.º, n.ºs 1 e 2, al. h) e art.º 40.º-A, n.ºs 1 e 2.

#### **2.º Determinação do rendimento coletável**

Em primeiro lugar há que determinar o rendimento bruto – rendimento bruto x taxa de retenção = rendimento líquido

$$X - X * 0,28 = 8.640$$

$$x (1 - 0,28) = 8.640$$

$x = 8.640 / (1 - 0,28) = 12.000$ . valor a considerar no caso de optar pelo englobamento, de acordo com o n.º 8 do mesmo art.º, passando a retenção na fonte a ter a natureza de imposto por conta, ou seja,  $12.000 \times 28\% = 3.360$ .

Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, nos termos do art.º 71.º, n.º 1, al. b), os rendimentos provenientes de lucros das entidades sujeitas a IRC, colocados à disposição dos respetivos associados ou titulares.

De acordo com o n.º 7 do mesmo artigo, a taxa prevista incide sobre os rendimentos ilíquidos.

Nos termos do art.º 22.º, n.º 3, al. b), os rendimentos referidos no art.º 71.º auferidos por residentes em território português, não são englobados para efeitos da sua tributação, sem prejuízo da opção pelo englobamento nele previsto.

Considerando, no entanto, que os lucros devidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas do IRC são, no caso de opção pelo englobamento, considerados em apenas 50 % do seu valor, conforme dispõe o art.º 40.º-A, aplicável quando a entidade devedora dos lucros ou que é liquidada tiver a sua sede ou direção efetiva em território português e os respetivos beneficiários residirem neste território, o que é o caso em análise, logo poderá ser vantajoso o referido englobamento.

Os rendimentos de capitais sujeitos a taxas liberatórias podem ser englobados para efeitos da sua tributação, por opção dos respetivos titulares, residentes em território nacional, desde que obtidos fora do âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais, conforme dispõe o n.º 6 do mesmo artigo, caso em que nos termos do seu n.º 7, a retenção que tiver sido efetuada tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

Contudo, de acordo com o disposto no art.º 22.º, n.º 5, quando o sujeito passivo exerça a opção pelo englobamento fica, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos da mesma categoria de rendimentos.

Fazer uma simulação sintética demonstrativa da opção/não opção

Taxas liberatórias – sem englobamento

$$VB \ 12.000 \ IRS = 12.000 \times 28\% = 3.360$$

Com englobamento

Art.º 22.º e 68.º

Para o escalão até 10.000 a taxa média é de x e a taxa marginal de Y. Assim, cada euro auferido e englobado nesta escaão progressivo será tributado a 35%



## RENDIMENTOS PREDIAIS - CATEGORIA F

### **14. Arrendamento a sociedade comercial**

#### **1.º Qualificação do rendimento e incidência real**

Art.º 8.º, n.ºs 1 e 2, al. a)

#### **2.º Determinação do rendimento coletável:**

A determinação do rendimento coletável efetua-se nos termos do art.º 41.º, deduzindo-se aos rendimentos obtidos todos os gastos efetivamente suportados, documentalmente comprovados conforme determina o respetivo n.º 8, necessários para obter ou garantir tais rendimentos.

Contudo, excecionam-se os gastos de natureza financeira, relacionados com depreciações e dos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração.

Assim, o gasto de juros relativos ao financiamento bancário contraído para aquisição do prédio arrendado, no montante de 3.050, não é dedutível ao rendimento bruto obtido, de acordo com o n.º 1 daquele artigo.

- Rendimentos brutos = 10.000
- Gastos documentalmente comprovados
  - Deduções específicas - Quota-parte das despesas de condomínio = 1.000
  - Despesas de manutenção e conservação = 1.350
  - IMI = 750 [art.º 41.º, n.º 5]
- Rendimento coletável =  $10.000 - (1.000 + 1.350 + 750) = 10.000 - 3.100 = 6.900$

#### **3.º Retenção na fonte**

Considerando o arrendatário como um sujeito passivo com contabilidade organizada é devida a retenção na fonte, nos termos do art.º 101.º, n.º 1, al. e), sendo valor anual de  $10.000 \times 25\% = 2.500$ .

### **15. Arrendamento a sociedade comercial e particular**

#### **1.º Qualificação do rendimento e incidência real**

Art.º 8.º, n.ºs 1 e 2, al. a)

#### **2.º Determinação do rendimento coletável**

A determinação do rendimento coletável efetua-se nos termos do art.º 41.º, deduzindo-se aos rendimentos obtidos todos os gastos efetivamente suportados, documentalmente comprovados conforme determina o respetivo n.º 8, para obter ou garantir tais rendimentos, com exceção dos gastos de natureza financeira, dos relativos a depreciações e dos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração. Assim, o gasto com a aquisição de um frigorífico e de um esquentador para a fração autónoma arrendada ao inquilino particular não é dedutível ao rendimento bruto obtido, de acordo com o n.º 1 daquele artigo.

- Rendimentos brutos = 15.000
- Deduções específicas

- Da quota-parte do condomínio = 2.000 [art.º 41.º, n.º 2]
- Despesas de manutenção e conservação = 3.500
- IMI = 1.900 (800 + 1.100) (art.º 41.º, n.º 5) (art.º 41.º, n.º 5)
- Rendimento coletável = 15.000 – (2.000 + 3.500 + 1.900) = 15.000 – 7.400 = 7.600

### 3.º Retenção na fonte

Há que considerar duas situações distintas:

- Considerando o arrendatário como uma sociedade com contabilidade organizada, é devida a retenção na fonte por parte desta última entidade, nos termos do art.º 101.º, n.º 1, al. e), sendo valor anual de  $10.000 \times 25\% = 2.500$ .
- Tratando-se de um arrendatário particular, não há lugar a retenção na fonte, nos termos do art.º 101.º, n.º 1, *a contrario sensu*.

## 16. Sublocação

### 1.º Qualificação do rendimento e incidência real

Art.º 8.º, n.ºs 1 e 2, al. c).

### 2.º Determinação do rendimento coletável da sublocação

Na determinação do rendimento coletável tem-se em consideração o disposto no art.º 41.º, n.º 6, pois na sublocação, a diferença entre a renda recebida pelo sublocador e a renda paga por este não beneficia de qualquer dedução.

Nesta situação, deve atender-se à parte proporcional da área sublocada, para determinar o valor do rendimento a considerar pelo arrendatário na determinação do rendimento sujeito a imposto:

- Rendimento mensal paga ao locador = 1.800
- Renda recebida da sublocação = 1.200
- % do total da área arrendada:  $80/200 = 40\%$ , deduz-se à renda auferida do sublocatário, a parte proporcional do valor da renda paga ao arrendatário correspondente à área da parte sublocada, isto é,  $40\% \times 1.800 = 720$ .
- Rendimento coletável =  $1.200 - 1.800 \times 40\% = 1.200 - 720 = 480 \times 12 \text{ meses} = 5.760$

### 3.º Retenção na fonte

Considerando o arrendatário como um sujeito passivo com contabilidade organizada é devida a retenção na fonte, nos termos do art.º 101.º, n.º 1, al. e), sendo valor anual de  $1.200 \times 12 \times 25\% = 3.600$ .

## **17. Reporte e dedução de perdas**

### **1.º Qualificação do rendimento e incidência real**

Art.º 8.º, n.ºs 1 e 2, al. a)

### **2.º Determinação do rendimento coletável**

A determinação do rendimento coletável efetua-se nos termos do art.º 41.º

#### **a) No ano n-1**

- Rendas = 12.000
- Despesas de manutenção e conservação = 16.500
- IMI = 1.000
- Rendimento coletável =  $12.000 - 16.500 - 1.000 = -5.500$ ,
- Dado que o rendimento líquido é negativo, pode ser reportado para os 6 períodos seguintes, conforme dispõe o art.º 55.º, n.º 1, al. b) – contudo a dedução de perdas da categoria F é exclusivamente em rendimentos da mesma categoria. Assim, o rendimento global do sujeito passivo não é influenciado por não ser permitida a comunicabilidade de perdas entre categorias.

#### **b) No ano n**

Dedução de perdas nos termos do art.º 55.º, n.º 1, al. b).

Rendimento coletável =  $12.000 - 2.500 - 1.000 = 8.500 - 5.500 = 3.000$

### **3.º Retenção na fonte**

Considerando o arrendatário como um sujeito passivo com contabilidade organizada é devida a retenção na fonte, nos termos do art.º 101.º, n.º 1, al. e), sendo valor de  $12.000 \times 25\% = 3.000$ , em ambos os períodos.

## INCREMENTOS PATRIMONIAIS – CATEGORIA G

### **18. Alienação de habitação própria permanente com e sem reinvestimento**

#### **1.º Qualificação do ganho e incidência real**

Trata-se de um incremento patrimonial, cujo ganho é qualificado como mais-valia, sujeito a IRS nos termos do art.º 9.º, n.º 1, al. a) e art.º 10.º, n.º 1, al. a).

#### **2.º Determinação do ganho tributável**

##### **i) Valor de realização**

O valor de realização, conforme dispõe o art.º 44.º, n.º 1, al. f), corresponde ao valor da respetiva contraprestação.

Tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de IMT, ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida. No entanto, esta disposição não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi efetivamente inferior ao valor considerado para efeito de IMT.

A prova do valor efetivo de realização deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.

##### **ii) Valor de aquisição**

Se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do IMT, de acordo com o disposto no art.º 46.º, n.º 1.

##### **iii) Saldo tributável**

Nos termos do art.º 43.º, n.º 1, o saldo qualificado como mais-valia é o correspondente ao saldo apurado entre as mais e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinados nos termos do mesmo artigo.

Por seu lado, o mesmo art.º no seu n.º 2 dispõe que o saldo respeitante às transmissões efetuadas por residentes é apenas considerado em 50% do seu valor, positivo ou negativo, nas seguintes operações:

- alienações onerosas de direitos reais sobre bens imóveis;
- afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;
- alienação onerosa de propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;
- cessões onerosas de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.

Esta disposição pretende mitigar o facto da valorização de um imóvel verificar-se ao longo do tempo, gerando em períodos anteriores à sua realização mais-valias potenciais que não são tributadas, implicando que no ano da alienação seja apurado um ganho (quando for o caso) que não corresponde unicamente a esse ano, o que implicaria uma tributação eventualmente excessiva, decorrente do facto das mais-valias de bens imobiliários estarem sujeitas a taxas progressivas.

**iv) Correção monetária do valor de aquisição**

O valor de aquisição de direitos reais sobre os bens imóveis é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data de aquisição e a data da alienação ou afetação, de acordo com o art.º 50.º.

Como o imóvel foi alienado no ano n, aplicam-se os coeficientes da Portaria publicada nesse ano (todos os anos é publicada obrigatoriamente uma portaria para aplicação ao próprio ano que atualiza os coeficientes de desvalorização monetária).

**v) Despesas e encargos:**

De acordo com o art.º 51.º, n.º 1, al. a), para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição, acrescem os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações de alienações onerosas de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.

**Cálculo da mais-valia nos termos do art.º 10.º, n.º 4, art.º 43.º, n.º 2, art.º 50.º e art.º 51.º**

- $MV = VR - (VA \times \text{coeficiente} + \text{encargos})$
- Sendo:
  - ii) Valor de realização – art.º 44.º, n.º 1, al. f) e n.º 2
    - > Valor do IMT = 140.000
    - > Valor da contraprestação = 120.000, inferior ao considerado para efeito de IMT pelo que se considera pelo que se considera como valor de realização o valor considerado para IMT.
  - i) Valor de aquisição: valor considerado para efeito de IMT = 90.000 – art.º 46.º, n.º 1
- $MV = 140.000 - (100.000 \times 1,13 + 7.500 + 1.000) = 140.000 - 113.000 - 8.500 = 18.500$ 
  - a) No caso de não reinvestimento
    - o  $MV \text{ tributada} = 18.500 \times 50\% = 9.250.$
  - b) No caso de reinvestimento a mais-valia tributável seria igual a zero, nos termos do n.º 5, do art.º 10.º, cumpridos que fossem todos os requisitos aí exigidos (prazo do reinvestimento e destino da habitação).

**NOTAS CIMT-CIMI**

Nos termos do art.º 12.º do CIMT, o IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior. O valor patrimonial tributário (VPT) dos prédios urbanos objeto da avaliação geral são determinados por avaliação direta, nos termos do art.º 38.º e seguintes do CIMI.

**3.º Retenção na fonte**

Não há lugar a retenção na fonte relativo a ganhos decorrentes de mais-valias.

## **19. Alienação de habitação própria permanente com empréstimo e reinvestimento**

### **1.º Qualificação do ganho e incidência real**

Ganho tributável nos termos do art.º 9.º, n.º 1, al. a) e art.º 10.º, n.º 1, al. a), com intenção de reinvestimento nos termos do art.º 10.º, n.º 5.

### **2.º Determinação do ganho tributável**

A determinação do ganho tributável efetua-se de acordo com o art.º 43.º e seguintes.

Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, acrescem ao valor de aquisição os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, conforme dispõe o art.º 51.º, al. a).

a) Cálculo da mais-valia realizada:

- Mais-valia = VR – [(VA x coeficiente) + Despesas]
- $MV = 200.000 - [(100.000 \times 1,16) + 6.000] = 200.000 - 122.000 = 78.000$
- $MV = 78.000 \times 0,5 = 39.000$ , considerada apenas em metade de acordo com o disposto no art.º 43.º, n.º 2.

b) De acordo com o art.º 10.º, n.º 5, são excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar nas seguintes condições:

.....

c) Reinvestimento a efetuar nos termos do disposto no art.º 10.º, n.º 5, al. a)

i) **Valor realização líquido** - deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para aquisição do imóvel =  $200.000 - 50.000 = 150.000$

ii) **Valor de realização efetivamente reinvestimento** = Valor de aquisição do novo imóvel – valor do novo empréstimo =  $180.000 - 70.000 = 110.000$

iii) Valor de realização não reinvestido = Reinvestimento a efetuar – reinvestimento efetivo =  $150.000 - 110.000 = 40.000$

Nos termos do n.º 9 do art.º 10.º, no caso do reinvestimento parcial do valor de realização e verificadas as condições estabelecidas no n.º 6, o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte dos ganhos proporcional ao valor investido.

Assim, a parte da mais-valia sujeita a tributação será calculada do seguinte modo =  $40.000/150.000 \times 39.000 = 0,2667$ , sendo o valor tributável da mais-valia de 39.000, teríamos então  $39.000 \times 0,2667 = 10.400$ .

Assim, o valor a englobar para efeito de tributação é de 10.400, tendo em consideração o disposto no art.º 43.º, n.º 2.

### **3.º Retenção na fonte**

Não há lugar a retenção na fonte relativo a ganhos decorrentes de mais-valias.

## 20. Mais-valias e menos-valias com alienação de ações

Nos termos do art.º 10.º, n.º 1, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários.

De acordo com o art.º 43.º, n.º 1, o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano.

O saldo referido no n.º 1, respeitante às operações previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, relativo a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, é igualmente considerado em 50 % do seu valor, conforme dispõe art.º 43.º, n.ºs 3 e 4, conjugado com o art.º 10.º, n.º 1, al. b).

São consideradas micro e pequenas empresas as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro:

Média empresas: (-) 250 trabalhadores, VN ≤ 50 M€ e Balanço ≤ 43 M€; Pequena empresa: (-) 50 trabalhadores, VN ou Balanço ≤ 10 M€ e Balanço ≤ 43 M€; Micro empresa: (-) 10 trabalhadores, VN ou Balanço ≤ 2 M€).

As mais-valias mobiliárias referidas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do n.º 1 do artigo 10.º são tributadas a uma taxa especial de 28%, conforme dispõe o art.º 72.º, n.º 1, al. c)), podendo, contudo, serem englobadas e tributadas às taxas gerais, cabendo naturalmente ao sujeito passivo neste caso efetuar a opção que considerar fiscalmente mais eficiente.

O cálculo das mais ou menos-valias obtidas com a alienação no ano n das ações adquiridas no ano n-4 é o seguinte:

TÍTULOS	VALOR DE REALIZAÇÃO	VALOR DE AQUISIÇÃO	COEFICIENTE DE DESVALORIZAÇÃO DA MOEDA*	REDUÇÃO	MAIS-VALIA
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5 = 1 - (2 * 3) * 4</b>
A	90.000	55.000	1,03		33.350
B	20.000	42.000	1,03		23.260
C (PME)	18.000	18.000	1,03	0,5	3.850
TOTAL					13.940

\* o coeficiente de desvalorização da moeda utilizado consta da Portaria do Ministro das Finanças que é publicada anualmente, devendo considerar-se na resolução o coeficiente última publicada (ano n) correspondente ao ano da aquisição (n-4).

Nestes termos, o valor tributável das mais-valias corresponde ao saldo das mais e menos-valias apuradas, nos termos do art.º 43.º, n.º 1, o qual totaliza 13.940, considerando a redução a metade prevista no n.º 3 do mesmo artigo.

## **21. Afetação de bens imóveis do património particular a uma atividade empresarial e profissional exercida em nome individual**

### **1.º Qualificação do ganho e incidência real**

A afetação de bens imóveis do património particular a uma atividade empresarial e profissional exercida em nome individual enquadra-se qualificada como uma mais-valia, nos termos do art.º 10.º, n.º 1, al. a), mas os ganhos obtidos só se consideram realizados no momento em que se verifique uma posterior alienação por parte do sujeito passivo para um terceiro, conforme dispõe o n.º 3, al. b) daquele artigo.

Com efeito, o diferimento da tributação justifica-se por o verdadeiro ganho para o sujeito passivo apenas se verificar no momento da transmissão jurídica da propriedade. Este diferimento implica, contudo, que o ganho tributável seja o somatório do ganho da mais-valia gerada na afetação do imóvel à atividade empresarial ou profissional com o ganho da mais-valia gerado na alineação jurídica efetiva do bem.

Os valores de realização e de aquisição do bem no momento da transferência do património individual para a atividade empresarial é o valor de mercado.

### **2.º Determinação do ganho tributável**

A determinação do ganho sujeito a imposto efetua-se do seguinte modo:

1.ª Mais-valia (mais-valia privada) (em 2012):  $VR - (VA \times \text{coeficiente de desvalorização da moeda} + \text{encargos e despesas}) = 130.000 - (150.000 \times 1,05 + 0) = -27.500$  (menos-valia)

2.ª Mais-valia (mais-valia empresarial):  $VR - (VA \times \text{coeficiente de desvalorização da moeda} + \text{encargos e despesas}) = 175.000 - (150.000 \times 1,00 + 0) = 25.000$

Como o imóvel foi alienado no ano de 2016, aplicam-se os coeficientes da Portaria n.º 316/2016, de 14 de dezembro, publicada com a atualização dos coeficientes de desvalorização monetária.

Total dos ganhos sujeitos a tributação:  $-27.500 + 25.000 = -2.500$

## **22. Reporte de perdas de menos-valias**

Menos-valia declarada em n-6:  $30.000 \times 50\% = -15.000$  – de acordo com o art.º 43.º, n.º 2, a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50 % do seu valor.

Relativamente a cada titular de rendimentos, o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria só é dedutível aos seus resultados líquidos positivos da mesma categoria, nos seguintes termos - a percentagem do saldo negativo a que se refere o n.º 2 do artigo 43.º só pode ser reportada aos cinco anos seguintes àquele a que respeita.

Em n-1, a mais-valia de 7.000 beneficia da dedução de perdas geradas em n-6, não havendo lugar ao apuramento de imposto dado que tem ainda o reporte de 15.000.

Em n, já decorreram mais de 5 anos após o ano do facto tributário que produziu as perdas, pelas que as perdas remanescentes de 8.000 caducaram.

## RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS – CATEGORIA B

### **23. Exercício por conta própria de atividade de prestação de serviços – regime simplificado**

#### **1.º Incidência real**

Este rendimento qualifica-se como um de natureza profissional, sendo a incidência real resultante do art.º 3.º, n.º 1, al. b).

#### **2.º Determinação do rendimento coletável**

Pelo regime simplificado art.º 28.º, n.º 1, al. a) porque preenche as condições previstas no n.º 2, e art.º 31.º, n.º 1, al. b) conjugado com o n.º 2, e Tabela do art.º 151.º (código 1001).

Tratando-se de prestações de serviços, o rendimento coletável será determinado aplicando o coeficiente previsto no art.º 31.º, n.º 1, al. b), com a limitação determinada no n.º 13 do mesmo artigo, resultando assim:

Rendimento coletável = Rendimento bruto x 0,75 + Diferença positiva [Rendimento bruto x 15% – (4.104 + Despesas comprovadas)]

RC = 20.000 x 0,75 + Diferença positiva de [(20.000 x 15% - (4.104 - 0))] = 15.000 + 0 = 15.000.

O rendimento líquido obtido é obrigatoriamente englobado.

Para ser tributado pelo regime de contabilidade organizado, teria que optar de acordo com os n.ºs 3 e 4.

#### **3.º Retenção na fonte**

O rendimento é pago ou posto à disposição do sujeito passivo por uma entidade com contabilidade organizada, pelo que, de acordo com o art.º 101.º, n.º 1, al. b), sendo uma atividade constante da Tabela, a taxa de retenção na fonte é de 25%, logo será 20.000 x 25% = 5.000.

### **24. Exercício por conta própria de atividade de prestação de serviços – regime simplificado e contabilidade organizada**

#### **1.º Qualificação do rendimento e incidência real**

- Rendimento do trabalho independente: Art.º 3.º, n.º 1, al. b)
- Rendimento do trabalho dependente, nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. a)

#### **2.º Determinação do rendimento coletável:**

- Categoria B - art.ºs 28.º, 29.º, 31.º e 33.º
- Categoria A – Art.º 25.º

#### **i) Tributação pelas regras da categoria A e categoria B – opção regime simplificado**

- Categoria B - RC =  $10.000 \times 0,75 = 7.500$
- Categoria A – considera-se a dedução específica do art.º 25.º, n.º 1, al. a)  $28.000 \times 11\% = 3.080 < 4.104$
- Englobamento - Rendimento coletável total =  $28.000 - 4.104 + 7.500 = 31.399$

**ii) Tributação pelas regras da categoria A e categoria B – opção contabilidade organizada**

- Rendimentos = 10.000
- Gastos fiscalmente dedutíveis = 2.000
- Lucro tributável =  $10.000 - 2.000 = 8.000$
- Categoria A - Considerando a dedução específica do art.º 25.º, n.º 1, al. a)  $28.000 \times 11\% = 3.080 < 4.104$
- Englobamento - Rendimento coletável total =  $28.000 - 4.104 + 8.000 = 31.899$

A opção fiscalmente mais eficiente é a tributação pela categoria B – regime simplificado.

**3.º Retenção na fonte**

- Pela categoria B  
Art.º 101.º código 1334 da Tabela do art.º 151.º  
 $10.000 \times 25\% = 2.500$
- Pela categoria A  
Art.º 99.º e 99.º-C  
Remuneração mensal =  $28.000/14 = 2.000$ , aplica-se a estes rendimentos a Tabela I – não casado, sem dependentes (Despacho SEAF n.º 84-A/2018 – Circular n.º 1/2018-AT):  
 $2.000,00 \times 22,9\% = 458,00$  (dedução mensal relativa a retenção na fonte)

**25. Atividade independente com uma única entidade**

**1.º Qualificação do rendimento e incidência real**

Art.º 3.º, n.º 1, al. b)

**2.º Determinação do rendimento coletável:**

Art.º 24.º, n.º 1, al. a) e art.ºs 28.º, n.º 1, al. a) e 31.º, n.º 1, al. b)

**i) Tributação pelas regras da categoria B – regime simplificado**

RC =  $15.850 \times 0,75 = 11.888$

**ii) Opção pelas regras da categoria A, nos termos do art.º 28.º, n.º 8**

Considerando a dedução específica do art.º 25.º, n.º 1, al. a)  $15.850 \times 11\% = 1.743 < 4.104$

RC = Rendimento bruto – dedução específica =  $15.850 - 4.104 = 11.746$

Será mais vantajosa esta opção.

**3.º Retenção na fonte**

Art.º 101.º código 1334 da Tabela do art.º 151.º

$15.580 \times 25\% = 3.895$  ou

$15.850/14 = 1.320,83$  – Tabela I =  $1.320,83 \times 16,9\% = 223,08 \times 14 = 3.123,12$ , anual a considerar na declaração de rendimentos do IRS

## **26. Rendimentos do exercício de atividade profissional – regime simplificado versus contabilidade organizada**

### **1.º - Qualificação do rendimento e incidência real**

Qualifica-se como um rendimento profissional, de acordo com o art.º 3.º, n.º 1, al. b).

### **2.º - Determinação do rendimento coletável**

Nos termos do art.º 28.º, n.º 1, al. a) e al. b) e art.º 31.º e seguintes, o rendimento pode ser determinado pelo regime simplificado ou pelo regime de contabilidade organizada

Na determinação do rendimento coletável dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado, verifica-se a remissão para o Código do IRC, de acordo como o art.º 32.º, aplicando-se o regime de contabilidade organizada em conformidade com as regras daquele código, com as devidas adaptações resultantes do CIRS, nomeadamente do seu art.º 33.º.

Nestas condições, podemos determinar o rendimento coletável, admitindo as seguintes hipóteses:

#### **Hipótese 1 - pelo regime simplificado**

No âmbito do regime simplificado, nos termos do art.º 28.º, n.º 1, al. a), conjugado com o art.º 31.º, a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação do coeficiente 0,75 aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na ANEXO I - Tabela de atividades a que se refere o art.º 151.º, onde a atividade de mediadores imobiliários – código 1330 está prevista.

Contudo, deve ter-se em consideração que a aplicação do coeficiente está parcialmente condicionada, conforme refere o n.º 13 do art.º 31.º, pelo que para a determinação do rendimento coletável, devem considerar-se as despesas verificadas a que se refere o art.º 31.º, n.º 13 e que constem de faturas comunicadas à AT, nos termos do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, ou emitidas no Portal das Finanças, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 115.º. Atente-se que algumas das despesas elegíveis apenas são consideradas em 25% porque se consideram, nos termos do n.º 14 do mesmo artigo, com apenas parcialmente afetadas à atividade profissional, como é o caso da água, eletricidade e telefone da habitação que divide com o escritório, das rendas do imóvel afeto à atividade que é destinado também a habitação e gastos de oficina com a revisão da viatura automóvel ao serviço da atividade.

Assim, neste regime, o rendimento coletável seria calculado do seguinte modo:

$RC = 40.000 \times 0,75 + \text{diferença positiva } [(40.000 \times 15\%) - (4.104 + 2.000 + 2.500 + 6.800 + 1.050 + 1.500 + 2.800)] = 30.000 + \text{diferença positiva } (6.000 - 20.754) = 30.000 + 0 = 30.000$

#### **Hipótese 2 - pelo regime de contabilidade organizada**

Neste regime, conforme disposto no art.º 28.º, n.º 1, al. al. b) e art.ºs 31.º e seguintes, o rendimento é determinado pelo regime de contabilidade organizada, considerando-se ainda o seguinte:

- As remunerações dos titulares de rendimentos da categoria B, assim como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da atividade, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da referida categoria;
- Também, de acordo com o disposto no mesmo artigo, quando o sujeito passivo afete à sua atividade empresarial e profissional parte do imóvel destinado à sua habitação, os encargos dedutíveis com ela conexos referentes a amortizações ou rendas, energia, água e telefone fixo não podem ultrapassar 25% das respetivas despesas devidamente comprovadas;
- Se o sujeito passivo exercer a sua atividade em conjunto com outros profissionais, os encargos dedutíveis são rateados em função da respetiva utilização ou, na falta de elementos que permitam o rateio, proporcionalmente aos rendimentos brutos auferidos.

Em síntese, teríamos o seguinte:

Rendimentos e gastos por naturezas	Reconhecidos na contabilidade	Reconhecidos fiscalmente	Enquadramento jurídico-tributário
<b>Serviços prestados (1)</b>	<b>40.000</b>	<b>40.000</b>	Art.º 3.º, n.º 1, al. b)
Gastos			Aplicam-se as regras do IRC – art.º 32.º
Materiais de escritório	2.000	2.000	
Depreciação de computadores, multifuncionais e mobiliário	2.500	2.500	
Deslocações e estadas	6.800	6.800	
Água, eletricidade e telefone da habitação que divide com o escritório	4.200	1.050	Art.º 33.º, n.º 5 - limite $4.200 \times 25\% = 1.050$
Rendas do imóvel afeto à atividade que é destinado também a habitação	6.000	1.500	Art.º 33.º, n.º 5 - limite $6.000 \times 25\% = 1.500$
Gastos de oficina com a revisão da viatura automóvel ao serviço da atividade	2.800	2.800	
Remunerações do sujeito passivo	7.000	0	Art.º 33.º, n.º 1
<b>Total dos gastos (2)</b>	<b>31.300</b>	<b>16.650</b>	
<b>Resultado (1-2)</b>	<b>8.700</b>	<b>23.350</b>	

Verifica-se assim que a hipótese de tributação pelo regime de contabilidade organizada é fiscalmente mais eficiente, não obstante o eventual acréscimo de encargos com a organização e manutenção da contabilidade com um contabilista certificado (diferença de  $30.000 - 23.350 = 6.650$ ) e que os gastos com automóvel próprio e as despesas de representação serão ainda objeto, apenas neste regime, de tributação autónoma, nos termos do art.º 73.º, n.º 2, al. a) (admitindo que a viatura tenha tido um custo de aquisição inferior a 20.000, seria  $2.800 \times 10\% = 280$ )

### 3.º - Retenção na fonte

Nos termos do art.º 101.º, a retenção na fonte apenas ocorre quando os clientes disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, sendo nessas condições obrigados a reter o imposto, mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras. Tratando-se de rendimentos decorrentes das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º, como é o caso da mediação imobiliária, a taxa aplicável é de 25%.

## **27. Opção de tributação de rendimentos prediais pela categoria B**

### 1.º Qualificação do rendimento e incidência real:

Este rendimento qualificado como predial, pode, por opção, do sujeito passivo ser tributado na categoria B, como um rendimento empresarial, nos termos do art.º 3.º, n.º 1, al. a) e 4.º, n.º 1, al. n).

### 2.º Determinação do rendimento coletável:

Assim, cabe ao contribuinte optar por qual regime pretende ser tributado, sendo o resultado das duas hipóteses o seguinte:

#### i. Pelo regime simplificado

Art.º 28.º, n.º 1, al. a) e 31.º, n.º 1, al. d) e n.º 4

- Rendimentos = 30.000
- Deduções específicas para determinar o resultado positivo dos rendimentos prediais - art.º 41.º, n.ºs 1 e 2, por remissão do art.º 31.º, n.º 4:
  - Despesas de administração = 2.500
  - Taxas autárquicas = 1.500
  - IMI = 1.750
  - Despesas de beneficiação = 7.000
  - Resultado positivo dos rendimentos prediais =  $30.000 - 2.500 - 1.500 - 1.750 - 7.000 = 17.250$
- Rendimento coletável =  $17.250 \times 0,95 = 16.387,50$ .

#### ii. Pelo regime de contabilidade organizada

Art.º 28.º, n.º 1, al. b) e art.ºs 32.º e 33.º.

Rendimento coletável =  $30.000 - 2.500 - 1.500 - 1.750 - 7.000 = 17.250$

O regime simplificado é fiscalmente mais eficiente, admitindo também a possibilidade de tributação pela categoria F

### 3.º Retenção na fonte

- Dado tratar-se de um arrendatário com contabilidade organizada, obrigatória quando pagos por entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada (cf. art.º 101.º, n.º 1, al. e))
- Taxa de 25% (incidente sobre rendimento bruto) =  $30.000 \times 25\% = 7.500$ .



## **28. Qualificação e incidência real de diversos tipos de rendimentos**

- a) Qualifica-se como rendimento de trabalho dependente-categoria A, estando sujeito a imposto nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. a);
- b) Os ganhos ou perdas resultantes da alienação de bens imobiliários qualificam-se como mais ou menos-valias, nos termos do art.º 10.º, n.º 1, al. a). Contudo, dado tratar-se de um bem adquirido antes da entrada em vigor do Código do IRS, beneficiam do regime transitório previsto no art.º 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, pelo que não estão sujeitos a IRS. Não obstante, o regime transitório que aprovou o CIRS, Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, dispõe que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor do CIRS. Neste caso, tratando-se um terreno para construção adquirido em 1974, portanto com sujeição ao Imposto de Mais-Valias aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de junho de 1965, estará sujeito a IRS, como incremento patrimonial da categoria G.
- c) Nos termos do art.º 8.º, n.º 2, al. f), são qualificadas como rendas as importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporário sobre prédios rústicos, considerando-se estes como uma parte delimitada do solo, conforme dispõe o n.º 3 daquele artigo. Assim, este rendimento é qualificado na categoria F - rendimentos prediais;
- d) Qualifica-se como uma pensão-categoria H, estando sujeita a imposto conforme determina o art.º 11.º, n.º 1, al. b);
- e) Nos termos do art.º 9.º, n.º 1, al. e), as indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a bens imóveis são sujeitas a IRS, como rendimentos da categoria G – como incrementos patrimoniais desde que não sejam considerados rendimentos de outras categorias;
- f) Rendimentos da categoria B, nos termos do art.º 3.º, n.º 1, al. a), sendo qualificada como uma atividade de natureza empresarial. A atividade de construção civil não consta da Tabela prevista no art.º 151.º) do CIRS;
- g) Rendimentos da categoria B, nos termos do art.º 3.º, n.º 1, al. a), qualificada como uma atividade de natureza profissional, dado que consta da Tabela prevista no art.º 151.º) do CIRS;
- h) Rendimentos profissionais da categoria B, qualificados nos termos do art.º 3.º, n.º 1, al. b), embora podendo optar pela tributação pelas regras da categoria A;

- i) Qualifica-se como um rendimento de capital-categoria E, com sujeição a imposto de acordo com art.º 5.º, n.º 2, al. d);
- j) Qualifica-se como rendimento de trabalho dependente-categoria A, conforme determina o art.º 2.º, n.º 3, al. d);
- k) Rendimentos prediais da categoria F, qualificado nos termos do art.º 8.º, n.º 1.
- l) Os ganhos ou perdas resultantes da alienação de bens imobiliários qualificam-se como mais ou menos-valias, nos termos do art.º 10.º, n.º 1, al. a). Contudo, dado tratar-se de um bem adquirido antes da entrada em vigor do Código do IRS, beneficiam do regime transitório previsto no art.º 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, pelo que não estão sujeitos a IRS.
- m) Em sede de mais-valias obtidas em resultado de cessão onerosa de posição contratual relativa a contrato promessa de compra e venda de imóvel, o ganho sujeito a IRS é constituído pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objeto de cessão – e, por força dos termos do n.º 1, alínea d); e alínea b) do n.º 4 do artigo 10.º do Código do IRS, não podem ser consideradas dedutíveis outras despesas. (como de IMT, e despesas de intermediação).
- n) De acordo com o art.º 8.º, n.º 2, al. b), as importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados num imóvel locado são qualificados como rendimentos da categoria F – rendimentos prediais.
- o) As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento são qualificadas como rendimentos profissionais ou empresariais, nos termos do art.º 3.º, n.º 2, al. e).

## CÁLCULO DO IRS – ENGLOBAMENTO, TAXAS, QUOCIENTE FAMILIAR E DEDUÇÕES À COLETA

### 29. Determinação da coleta bruta

#### Hipótese 1 - Apuramento individual de cada um dos sujeitos passivos

##### Sujeito passivo A

Auferiu os seguintes rendimentos:

- Trabalho dependente – categoria A - art.º 1.º, n.º 1 e art.º 2.º, n.º 1, al. a): 45.500
- Trabalho independente – categoria B – art.º 1.º, n.º 1 e art.º 3.º, n.º 1, al. b): 14.100
- Rendimentos comuns (Art.º 22.º, n.º 2, al. b - cada contitular engloba os rendimentos ilíquidos e as deduções legalmente admitidas, na proporção das respetivas quotas que, neste caso, se presumem iguais):
  - o Rendimentos prediais – Categoria F – art.º 8.º:  $7.800/2 = 3.900$
  - o Mais-valias – art.º 1.º, n.º 1 e art.º 9.º, n.º 1, al. a) e art.º 10.º, n.º 1:  $3.200/2 = 1.600$

#### Tributação com englobamento de todos os rendimentos

- Total dos rendimentos tributáveis para determinação da taxa (excluindo os rendimentos prediais, sujeitos a taxas especiais, art.º 72.º, n.º 1, al. e), para testar a opção do englobamento):  $45.500 + 14.100 + 3.900 + 1.600 = 65.100$

Art.º 22.º, n.ºs 1 e 2 e art.º 65.º

- Aplicação das taxas progressivas do art.º 68.º, de acordo com a seguinte Tabela:

Rendimento coletável (em euros)	Taxas (em percentagens)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7 091	14,50	14,500
De mais de 7 091 até 10 700	23,00	17,367
De mais de 10 700 até 20 261	28,50	22,621
De mais de 20 261 até 25 000	35,00	24,967
De mais de 25 000 até 36 856	37,00	28,838
De mais de 36 856 até 80 640	45,00	37,613
Superior a 80 640	48,00	

- o  $36.856,00 \times 0,28838 = 10.628,53$
- o  $28.244 \times 0,45 = 12.709,80$
- o IRS calculado =  $10.628,53 + 12.709,80 = 23.338,33$

- Rendimentos sujeitos a taxas especiais, art.º 72.º, n.º 1, al. a):  $7.800/2 = 3.900 \times 28\% = 1.092$

Considerando que o sujeito passivo, de acordo com a tabela, tem uma taxa média de 28,838% e uma taxa marginal de 45%, ambas superiores à taxa especial de 28% para tributação dos rendimentos prediais, conclui-se de imediato que esta opção não é fiscalmente eficiente.

#### **Tributação sem englobamento dos rendimentos prediais**

- Aplicação das taxas progressivas do art.º 68.º, de acordo com a tabela anterior:
  - >  $36.856,00 \times 0,28838 = 10.628,53$
  - >  $24.344 \times 0,45 = 10.954,80$
  - > Soma =  $10.628,53 + 10.954,80 = 21.583,33$
- Rendimentos sujeitos a taxas especiais, art.º 72.º, n.º 1, al. a):  $7.800/2 = 3.900 \times 28\% = 1.092$
- IRS total calculado =  $21.583,33 + 1.092 = 22.675,33 < 23.338,33$ , portanto esta é a opção fiscalmente mais eficiente do que a opção pelo englobamento dos rendimentos prediais.

#### **Sujeito passivo B**

Auferiu os seguintes rendimentos:

- Trabalho dependente – categoria A - art.º 1.º, n.º 1 e art.º 2.º, n.º 1, al. a): 10.100
- Rendimentos comuns (Art.º 22.º, n.º 2, al. b - cada contitular engloba os rendimentos ilíquidos e as deduções legalmente admitidas, na proporção das respetivas quotas que, neste caso, se presumem iguais):
  - > Rendimentos prediais – Categoria F – art.º 8.º:  $7.800/2 = 3.900$
  - > Mais-valias – art.º 1.º, n.º 1 e art.º 9.º, n.º 1, al. a) e art.º 10.º, n.º 1:  $3.200/2 = 1.600$

#### **Tributação com englobamento de todos os rendimentos**

Total dos rendimentos tributáveis para determinação da taxa (excluindo os rendimentos prediais, sujeitos a taxas especiais, art.º 72.º, n.º 1, al. e), para testar a opção do englobamento):  $8.400 + 3.900 + 1.600 = 13.900$

- Aplicação das taxas progressivas do art.º 68.º, de acordo com a tabela anterior:
  - o  $10.700 \times 0,17367 = 1.858,27$
  - o  $3.200 \times 0,28500 = 912,00$
  - o IRS calculado =  $1.858,27 + 912,00 = 2.770,27$

#### **Tributação sem englobamento dos**

- Aplicação das taxas progressivas do art.º 68.º, de acordo com a tabela anterior:
  - o  $7.091 \times 0,1450 = 1.028,20$
  - o  $2.909 \times 0,17367 = 505,21$
  - o IRS calculado =  $1.028,20 + 505,21 = 1.533,40 + 1.092 = 2.625,40 < 2.770,27$

Considerando que a taxa média do sujeito passivo é de 17,367% e a taxa marginal de 28,5% > 28%, mas muito próxima da taxa especial, então é fiscalmente eficiente efetuar o englobamento os rendimentos prediais.

### Hipótese 2 - Apuramento conjunto dos sujeitos passivos A + B

Em conjunto, os sujeitos passivos A e B auferiram os seguintes rendimentos:

- Trabalho dependente – categoria A - art.º 1.º, n.º 1 e art.º 2.º, n.º 1, al. a): 53.900
- Trabalho independente – categoria B - art.º 1.º, n.º 1 e art.º 3.º, n.º 1, al. b): 14.100

Rendimentos comuns (Art.º 22.º, n.º 2, al. b - cada contitular engloba os rendimentos ilíquidos e as deduções legalmente admitidas, na proporção das respetivas quotas que, neste caso, se presumem iguais:

- Rendimentos prediais – Categoria F – art.º 8.º: 7.800;
- Mais-valias – Categoria G - art.º 1.º, n.º 1 e art.º 9.º, n.º 1, al. a) e art.º 10.º, n.º 1: 3.200.

### Tributação com englobamento de todos os rendimentos

Total dos rendimentos tributáveis para determinação da taxa, incluindo os rendimentos prediais, exercendo a opção do art.º 72.º, n.º 8, conjugada com o previsto no art.º 22.º, n.º 2, al. b, para testar a opção do englobamento):  $53.900 + 14.100 + 7.800 + 3.200 = 79.000$ . Nos termos do art.º 69.º, n.º 1, teremos que aplicar o chamado *splitting*:

- $79.000/2 = 39.500$
- Aplicação das taxas progressivas do art.º 68.º:
  - o  $36.856,00 \times 0,28838 = 10.628,53$
  - o  $2.644,00 \times 0,45 = 1.189,80$

Total de IRS calculado =  $10.628,53 + 1.189,90 = 11.818,33 \times 2 = 23.636,67$

Considerando que a taxa marginal dos sujeitos passivos é de 45,0% > 28%, sendo os restantes rendimentos tributados a uma taxa média de 28,838% > taxa especial de 28%, então, pode concluir-se que é fiscalmente mais eficiente não efetuar o englobamento dos rendimentos prediais. Assim, não exercendo a opção englobamento, teremos o seguinte IRS calculado:

### Tributação sem englobamento dos rendimentos prediais

Total dos rendimentos tributáveis para determinação da taxa (excluindo os rendimentos prediais, para testar a opção do englobamento):  $53.900 + 14.100 + 3.200 = 71.200$ . Nos termos do art.º 69.º, n.º 1, teremos:

- $71.200/2 = 35.600$
- Aplicação das taxas progressivas do art.º 68.º, de acordo com
  - o  $25.000 \times 0,24967 = 6.241,75$
  - o  $10.600,00 \times 0,37 = 3.922,00$

Total de IRS calculado =  $6.241,75 + 3.922,00 = 10.163,75 \times 2 = 20.327,50$

Ao valor calculado a taxas progressivas, há que acrescer os rendimentos prediais tributados à taxa especial prevista no art.º 72.º, n.º 1, al. e), ou seja,  $20.327,50 + 7.800 * 28\% = 20.327,50 + 2.184,00 = 22.511,50$ .

**Conclusões:**

A hipótese de englobamento dos rendimentos prediais, exercendo a opção do art.º 72.º, n.º 8, conjugada com o previsto no art.º 22.º, n.º 2, al. b), dado que as taxas normais (marginais) são superiores a 28% (28,5%, 37% e 45%, sucessivamente), é fiscalmente menos eficiente, pelo que deve ser excluída.

O casal, tributado individualmente, sem englobamento, tem um encargo total de IRS de 25.300,73 (22.675,33 + 2.625,40) e tributado conjuntamente tem um encargo de 22.511,50, verificando-se ser então esta última opção a fiscalmente mais eficiente (-2.789,223).

**30. Luís, não casado sem dependentes**

**Hipótese 1 – sem englobamento**

Rendimento com retenção na fonte a taxas liberatórias, conforme art.º 71.º, n.º 1, al. a), sem englobamento

- Pela categoria E - retenção na fonte a título definitivo:  $4.900 \times 0,28 = 1.372$
- Pela categoria A - imposto devido pelo englobamento, de acordo com a seguinte tabela prevista no art.º 68.º:

Rendimento coletável (em euros)	Taxas (em percentagens)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7 091	14,50	14,500
De mais de 7 091 até 10 700	23,00	17,367
De mais de 10 700 até 20 261	28,50	22,621
De mais de 20 261 até 25 000	35,00	24,967
De mais de 25 000 até 36 856	37,00	28,838
De mais de 36 856 até 80 640	45,00	37,613
Superior a 80 640	48,00	

$7035 * 0,1450 + 10.465 * 0,2850 = 1.020,08 + 2.982,53 = 4.002,61$ .

- Imposto total devido E + A =  $1.372,00 + 3.796,27 = 5.374,61$

**Hipótese 2 – com englobamento**

Rendimento com retenção na fonte com natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, de acordo com a opção prevista nos n.ºs 6 e 7 do art.º 71.º, sendo a retenção efetuada à taxa de 28%, nos termos do art.º 71.º, n.º 1, al. a):

- Pelas categorias A + E - rendimento a englobar:  $17.500 \text{ (Cat. A)} + 4.900 \text{ (Cat. E)} = 22.400$
- Acréscimo de rendimento obriga a passar do 2.º escalão (limite de 20.261) para o 3.º escalão (limite de 40.000) da tabela do art.º 68.º

- Imposto devido pelo englobamento de acordo com a tabela do art.º 68.º
- $20.100 * 0,2360 + 2.300 * 0,3700 = 4.743,60 + 851 = \mathbf{5.594,60}$ .

#### **Conclusão**

Diferença entre o não englobamento dos rendimentos de capitais (Hipótese 1) e o englobamento dos rendimentos de capitais (Hipótese 2):  $5.594,60 - 5.374,61 = \mathbf{219,99}$ .

O não englobamento dos rendimentos será a opção fiscalmente mais eficiente, com uma poupança de 219,99.

### **31. Coleta e imposto a pagar ou a reembolsar**

## II PARTE

### IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

#### INCIDÊNCIA

##### **32. Noções de territorialidade**

###### **a) Sociedade residente em território português**

O IRC incide sobre o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

São consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

Consideram-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português, conforme n.º 3 do mesmo art.º 2.º.

Uma sociedade com sede ou direção efetiva em território português que obtém simultaneamente rendimentos em território português e fora do território português é tributada pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo os obtidos fora do território português, conforme dispõe o art.º 4.º, n.º 1, designado princípio da tributação universal. A base do imposto será o lucro admitindo que seja uma sociedade comercial ou civil sob a forma comercial, nos termos previstos no art.º 3.º, n.º 1, al. a).

###### **b) A sociedade é não residente no território português, mas possui um estabelecimento estável nesse território**

As pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos, considerando-se para o efeito obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado, de acordo com o art.º 4.º, n.ºs 2 e 3.

Neste caso, o IRC incide sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável, considerando-se para o efeito os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades aí referidas.

###### **c) A sociedade é não residente no território português, não possuindo estabelecimento estável nesse território**

De acordo com o art.º 4.º, as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.

Uma sociedade que seja não residente no território português sem estabelecimento estável é tributada apenas pelos rendimentos obtidos no território, de acordo com o art.º 4.º, n.º 2, considerando-se nessas condições os expressamente referidos no seu n.º 3, sendo para esse efeito considerados, nomeadamente, os seguintes:

- Rendimentos relativos a imóveis situados no território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa;
- Ganhos resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português;
- Rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado, como sejam os relativos a propriedade intelectual, aplicações de capitais, prémios, intermediação na celebração de contratos, entre outros.

### **33. Conceitos fundamentais**

- a) O resultado líquido do período é um conceito contabilístico e resulta do apuramento da diferença entre os gastos e rendimentos registados no período, em conformidade com os normativos contabilísticos aplicáveis, deduzido da quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, o qual servirá de base para a determinação do lucro tributável conforme determina o art.º 17.º do CIRC.

Nos termos, o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste, conforme dispõe o citado art.º 17.º.

Por outro lado, a matéria coletável distingue-se do lucro tributável por integrar este último e ser calculada através da dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais e dos benefícios que operam por dedução do lucro tributável, de acordo com o disposto no art.º 15.º, n.º 1, al. a), caso se esteja perante sujeitos passivos com atividade industrial, comercial ou agrícola.

- b) A matéria coletável é, em regra, determinada com base em declaração do sujeito passivo, sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal, conforme art.º 16.º, n.º 1. Contudo, pode ser determinada por métodos indiretos, nos termos previstos efetua-se nos casos e condições previstos nos artigos 87.º a 89.º da Lei Geral Tributária. Ou seja, neste caso, o lucro tributável que faz parte da matéria coletável é determinado por métodos indiretos pelo diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou por funcionário em que este delegue e baseia-se em todos os elementos de que a administração tributária disponha de acordo com o artigo 90.º da Lei Geral Tributária e demais normas legais aplicáveis.
- c) A regra fundamental para a imputação a um determinado período de tributação dos rendimentos e dos gastos está prevista no art.º 18.º, que dispõe que os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica ou do acréscimo. As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

### **34. Obras de carácter plurianual**

- i) A um determinado período de tributação dos rendimentos e dos gastos está prevista no art.º 18.º, que dispõe que os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica ou do acréscimo.
- ii) Nos termos do art.º 19.º, n.º 1, do CIRC, a determinação dos resultados de contratos de construção é efetuada segundo o critério da percentagem de acabamento. Para este efeito, conforme dispõe o n.º 2 do mesmo artigo, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.

#### **iii) Cálculo da percentagem de acabamento**

**= Custos incorridos/(custos incorridos + custos estimados até ao final da obra)**

- Ano n =  $450.000/(450.000+350.000) = 56,25\%$

- Ano n+1 =  $(450.000 + 350.000)/(450.000 + 350.000) = 100\%$

#### **iv) Cálculo do rédito do período**

**= Valor adjudicado x % de acabamento – rédito reconhecido no período anterior**

- Ano n =  $1.000.000 \times 56,25\% = 562.500$

- Ano n+1 =  $1.000.000 \times 100\% - \text{rédito ano n} = 1.000.000 \times 100\% - 562.500 = 437.500$

#### **Faturação do período**

- Ano n = 300.000; Rédito = 562.500, devedores por acréscimo de rendimentos = (+) 262.500

- Ano n+1 = 700.00; Rédito = 437.500, salda a conta devedores por acréscimo de rendimentos = 262.500

### **35. Obras de carácter plurianual – contratos de construção**

A um determinado período de tributação dos rendimentos e dos gastos está prevista no art.º 18.º, que dispõe que os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica ou do acréscimo.

Assim, nos termos do art.º 19.º, n.º 1, a determinação dos resultados de contratos de construção é efetuada segundo o critério da percentagem de acabamento, considerando-se conforme dispõe o seu n.º 2 que a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.

**Na 1.ª hipótese:**

**1.º ano**

- % de acabamento  

$$= \text{custos incorridos}/(\text{custos incorridos} + \text{custos estimados para conclusão da obra}) =$$

$$= 1.200.000/(1.200.000 + 800.000) = 60\%$$
- Rédito a reconhecer no período  

$$\text{Valor do contrato} \times \% \text{ de acabamento} - \text{rédito reconhecido em períodos anteriores} =$$

$$= 3.000.000 \times 60\% - 0 = 1.800.000$$
- Faturação do período = 1.800.000
- Diferença entre rédito do período e faturação do período = 1.800.000 – 1.800.000 = 0

**2.º ano**

- % de acabamento = custos incorridos/(custos incorridos + custos estimados para conclusão da obra)  

$$= 2.000.000/(2.000.000 + 0) = 100\%$$
- Rédito a reconhecer no período = Valor do contrato x % de acabamento – rédito reconhecido em períodos anteriores = 3.000.000 x 100% - 1.800.000 = 1.200.000
- Faturação do período = 1.200.000
- Diferença entre rédito do período e faturação do período = 1.200.000 – 1.200.000 = 0

**Na 2.ª hipótese**

**1.º ano**

- % de acabamento  

$$= \text{custos incorridos}/(\text{custos incorridos} + \text{custos estimados para conclusão da obra}) =$$

$$1.200.000/(1.200.000 + 800.000) = 60\%$$
- Rédito a reconhecer no período =  

$$\text{Valor do contrato} \times \% \text{ de acabamento} - \text{rédito reconhecido em períodos anteriores} = 3.000.000$$

$$\times 60\% - 0 = 1.800.000$$
- Faturação do período = 1.500.000
- Diferença entre rédito do período e faturação do período (+300.000) deve ser a reconhecida numa conta de Devedores por Acréscimos de Rendimentos (esta conta regista a contrapartida do rendimentos que deve ser reconhecidos no próprio período, a qual não tem documentação vinculativa (faturação), cuja receita só vem a ocorrer em período posterior), por contrapartida de uma conta rendimentos do período (Prestações de serviços).

**2.º ano**

- % de acabamento  

$$= \text{custos incorridos}/(\text{custos incorridos} + \text{custos estimados para conclusão da obra}) =$$

$$2.000.000/(2.000.000+ 0) = 100\%$$
- Rédito a reconhecer no período  

$$= \text{Valor do contrato} \times \% \text{ de acabamento} - \text{rédito reconhecido em períodos anteriores} =$$

$$3.000.000 \times 100\% - 1.800.000 = 1.200.000$$
- Faturação do período = 1.500.000

- Diferença entre rédito do período e faturação do período =  $1.200.000 - 1.500.000 = - 300.000$ , salda contabilisticamente a conta Devedores por Acréscimos de Rendimentos – anula o saldo da conta (+  $300.000 - 300.000$ )

### Na 3.ª hipótese

#### 1.º ano

- % de acabamento =  $\text{custos incorridos}/(\text{custos incorridos} + \text{custos estimados para conclusão da obra}) = 1.200.000/(1.200.000 + 800.000) = 60\%$
- Rédito a reconhecer no período = valor do contrato x % de acabamento – rédito reconhecido em períodos anteriores =  $3.000.000 \times 60\% - 0 = 1.800.000$
- Faturação do período =  $2.000.000$
- Diferença entre rédito do período e faturação do período =  $1.800.000 - 2.000.000 = -200.000$ , valor que é reconhecido numa conta de Diferimentos - Rendimentos a reconhecer, a qual compreende os rendimentos que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes.

#### 2.º ano

- % de acabamento =  $\text{custos incorridos}/(\text{custos incorridos} + \text{custos estimados para conclusão da obra}) = 2.000.000/(1.200.000 + 800.000) = 100\%$
- Rédito a reconhecer no período = Valor do contrato x % de acabamento – rédito reconhecido em períodos anteriores =  $3.000.000 \times 100\% - 1.800.000 = 1.200.000$
- Faturação do período =  $1.000.000$
- Diferença entre rédito do período e faturação do período =  $1.200.000 - 1.000.000 = 200.000$  – reconhecido como acréscimo ao rendimento do período por utilização do saldo de “rendimentos reconhecer

## VARIAÇÕES PATRIMONIAIS, RENDIMENTOS E GASTOS - DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

### **36. Reconhecimento fiscal de gastos**

Os gastos incorridos por uma entidade para serem reconhecidos fiscalmente devem estar comprovados documentalmente independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados.

O documento comprovativo **deve conter** pelo menos

- Nome ou denominação e números de identificação fiscal do fornecedor e do adquirente
- Quantidade e denominação usual dos bens ou serviços adquiridos
- Valor da contraprestação, designadamente o preço
- Data em que os bens foram adquiridos ou os serviços realizados

Se o fornecedor estiver obrigado à emissão de fatura nos termos do CIVA o documento deve assumir essa forma.

No caso de não existir suporte documental que contenha qualquer elemento que permita identificar a operação a que se refere – não é revelado

- quem foi o beneficiário da quantia
- a natureza da operação a que se refere o gasto

as despesas são qualificadas como não documentadas, não sendo por isso fiscalmente dedutíveis, para além de serem objeto de um agravamento de tributação de forma autónoma (50%, art.º 88.º).

No caso do suporte documental, embora exista e identifique a operação (comprovação) e os respetivos beneficiários, não conter todos os formalismos exigidos pelas normas fiscais que assegurem que o gasto foi efetivamente suportado pelo sujeito passivo, são qualificadas como despesas não devidamente documentadas, não é igualmente fiscalmente dedutível, mas não é objeto de agravamento através de tributação autónoma.

### **37. Regimes de tributação**

#### **a) Sujeito passivo e regime de tributação**

- i) São sujeitos passivos de IRC as sociedades comerciais com sede ou direção efetiva em território nacional. Conforme dispõe o art.º 2.º, n.º 1.
- ii) O IRC incide sobre o lucro das sociedades comerciais que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nos termos do art.º 3.º, n.º 1, al. a), sendo para este efeito o lucro a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no CIRC
- iii) Ainda de acordo com o art.º 4.º, n.º 1, relativamente às pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

**b) Lucro tributável e matéria coletável**

- i) A matéria coletável relativamente às sociedades comerciais, obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos art.º 15.º e seguintes, dos montantes correspondentes a:
- Prejuízos fiscais, nos termos do art.º 52.º;
  - Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro.
- ii) De acordo com o art.º 16.º o método utilizado é, por regra, o método direto.
- iii) Por seu lado, o lucro tributável, de acordo com o art.º 17.º, n.º 1, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC.

Nestas condições, a matéria coletável é calculada do seguinte modo:

Resultado líquido do período	150.000
Gastos não fiscalmente dedutíveis	90.000
Rendimentos não tributáveis	-110.000
Lucro tributável	130.000
Prejuízos fiscais reportados do ano anterior	- 30.000
Matéria coletável	100.000

De acordo com os dados apresentados, o resultado líquido do período (contabilístico) de 150.000 deve ser corrigido, acrescentando ao lucro tributável o valor de 90.000, qualificados como gastos não dedutíveis, e deduzindo ao mesmo lucro tributável o valor de 110.000 (qualificados como rendimentos não tributáveis), obtendo-se assim o lucro tributável de 130.000.

Contudo, considerando a matéria coletável é de terminada deduzindo ao lucro tributável eventuais prejuízos fiscais ou benefícios fiscais, nos termos do art.º 15.º, n.º 1, a matéria coletável será igual ao lucro tributável, menos 30.000 de prejuízos fiscais, fixando-se em 100.000.

**38. Determinação do lucro tributável**

Operação	Enquadramento jurídico-tributário	Contabilidade	Fiscalidade	Reconhecimento diferenças
Aquisição de eletricidade	Art.º 23.º, n.º 2, al. a)	(6.500)	(6.500)	0
Despesas de representação – gasto não incorrido para obter rendimentos sujeitos a IRC	Art.º 23.º, n.º 1, a <i>contrario sensu</i>	(5.750)	0	+5.750
Aquisição de inventários	Art.º 23.º, n.ºs 1 e 2, al. a)	(11.200)	(11.200)	
Despesas não documentadas	Art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)	(10.000)	0	+10.000
Seguros de viaturas	Art.º 23.º, n.º 2, al. d)	(6.200)	(6.200)	0
Despesa não devidamente documentada	Art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)	(3.300)	0	+3.300
Multa de trânsito	Art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)	(1.000)	0	+1.000
Benefício fiscal – Criação de emprego	EBF, art.º 19.º	0	(4.000)	-4.000
				<b>+16.050</b>

<b>Resultado antes de impostos</b>	<b>150.000</b>		
<b>A acrescentar</b>	<b>20.050</b>		
<b>A deduzir</b>	<b>4.000</b>		
<b>Lucro tributável</b>	<b>166.050</b>		

Relativamente às despesas de representação, existe previsão no CIRS de considerar as despesas de viagens não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da entidade como rendimentos do trabalho dependente, de acordo com o art.º 2.º, n.º 3, al. b6) do CIRS e consequentemente aceitar o gasto em sede de IRC. Não obstante, aquele gasto poderá também ser acrescido ao lucro tributável por não ser considerado um gasto suportado para obter rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do art.º 23.º, n.º 1, do CIRC.

Conforme dispõe o art.º 17.º, n.º 1, o lucro tributável das sociedades comerciais é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC.

Assim, de acordo com as correções que devem ser efetuadas ao resultado antes de impostos (ou resultado líquido do período, depois de impostos), o lucro tributável do exercício é de 166.050, que deve constar do campo 778 do Q07 da Declaração Modelo 22.

## MENSURAÇÃO E PERDAS POR IMPARIDADES EM ATIVOS CORRENTES

### **39. Ajustamentos em inventários**

NCRF 18 – Imparidade de ativos, § 28

O custo dos inventários pode não ser recuperável, pelo que a prática de reduzir o custo dos inventários (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que previsivelmente resultariam da sua venda ou uso.

As perdas por imparidade em inventários são reconhecidas até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido à data do balanço, quando este for inferior àquele

**Valor realizável líquido [Art.º 28.º, n.º 1]:** preço de venda estimado – custos necessários de acabamento e venda

**Preço de venda [Art.º 28.º, n.º 2:** os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

#### **Ajustamento fiscal [Art.º 26.º, n.º 4] – requisitos de aceitação fiscal**

- Cumprimento do disposto no art.º 26.º, n.º 1, al. a), mensuração do inventário pelo custo de aquisição ou de produção;
- Cumprimento do disposto no art.º 26., n.º 4, determinação do preço de venda previsto para os inventários através de elementos oficiais ou os últimos praticados em condições normais ou correntes no mercado no termo do período de tributação;
- Comprovação que o valor escriturado dos inventários (custo de aquisição ou produção) é inferior ao valor realizável líquido (preço de venda determinado nos termos do art.º 26.º, n.º 4, diminuído dos custos de vender).

#### **Determinação da imparidade reconhecida fiscalmente**

Os art.º 26.º e art.º 28.º, n.ºs 1 e 2, determinam as condições a que devem obedecer as imparidades em inventários para efeito do seu reconhecimento fiscal.

Assim:

Mercadoria	Custo produção unitário	Últimos preços de venda	Custo vender estimado	VRL unitário	Qt	VRL total	Imparidade fiscal
Sapatos H	70	100	8	92	2.500	230.000	0
Sapatos S	50	45	4	41	4.000	164.000	36.000
<b>Total</b>							<b>36.000</b>

Verifica-se que, no caso dos sapatos H o  $VRL > CPu$  ( $92 > 70$ ) pelo que não existe imparidade e, no caso dos sapatos S o  $VRL < CPu$  ( $41 < 50$ ), pelo que pode ser reconhecida uma imparidade aceite para efeitos fiscais de  $(41-50) \times 4.000 = 36.000$ .

Conclui-se assim que a perda por imparidade reconhecida contabilisticamente, no valor de 60.000, é superior ao valor da imparidade aceite fiscalmente como dedutível para a determinação do lucro tributável é de 36.000, pelo que deve ser efetuado um acréscimo ao lucro tributável de 24.000 ( $60.000 - 36.000$ ) na Declaração Modelo 22, campo 718.

#### **40. Perdas por imparidade em dívidas a receber**

De acordo com o art.º 28.º-A podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:

a) As relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento da obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;

b) As relativas a recibos de seguros por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros.

Conforme o art.º 28.º-B, para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do art.º 28.º-A, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles cujo risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do SIREVE;
- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;
- c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do n.º 1, não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

- a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses;

Não são considerados de cobrança duvidosa:

- a) Os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas tenham prestado aval;
- b) Os créditos cobertos por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
- c) Os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do art.º 69.º, mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;
- d) Os créditos sobre empresas participadas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do art.º 69.º, em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.

Documento	Valor crédito	Impar. período anterior	Impar. reconhec. período	Impar. total	Limite fiscal	Valor fiscal período	Excesso período
Fatura n.º 555 (+ 24 meses) art.º 28.º-A, n.º 1, al. a), conjugado com art.º 28.º-B, n.º 1, al. c) e n.º 2, al. d)	45.000	33.750	11.250 (25%)	45.000	100%	11.250	0
Fatura n.º 999 art.º 28.º-A, n.º 1, al. a) – não está relacionada com a atividade normal da empresa	15.000	0	15.000	15.000	0%	0	15.000
Fatura n.º 87 (- 6 meses) em insolvência - art.º 28.º-A, n.º 1, al. a) conjugado com art.º 28.º-B, n.º 1, al. a)	35.000	0	8.750 (25%)	8.750	100%	8.750	0
Fatura n.º 115 (+ 6 meses) art.º 28.º-A, n.º 1, al. a) conjugado com art.º 28.º-B, n.º 2, al. a)	52.000	0	13.000 (25%)	13.000	25%	13.000	0
Fatura n.º 1004 (+ 24 meses) art.º 28.º-A, n.º 1, al. a) conjugado com art.º 28.º-B, n.º 1, al. c) e n.º 2, al. b)	47.000	23.500	23.500 (50%)	47.000	50%	23.500	0
Fatura n.º 300 (+ 12 meses) autarquia local - art.º 28.º-B, n.º 3, al. a)	10.000	0	10.000 (100%)	10.000	0%	0	10.000
<b>TOTAL</b>	<b>204.000</b>	<b>52.250</b>	<b>81.500</b>	<b>138.750</b>		<b>33.000</b>	<b>25.000</b>

**Em conclusão:**

A diferença verificada entre as imparidades reconhecidas contabilisticamente como gasto do período (81.500) e aquelas que são aceites de acordo com as regras fiscais (56.500), é acrescida ao lucro tributável na Declaração Modelo 22, Quadro 07, campo 718, no montante de 25.000.

## DEPRECIações E AMORTIZAções

### 41. Depreciações pelo método da linha reta

De acordo com art.º 23.º, n.º 2, al. g), as depreciações e amortizações são considerados gastos fiscalmente dedutíveis, desde que incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

O regime fiscal das depreciações, amortizações e perdas por imparidades em ativos não correntes está previsto nos art.ºs 29.º e seguintes do CIRC e no Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

Assim, de acordo com o art.º 29.º, são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais, os ativos fixos tangíveis, sujeitos a depreciação que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo, conforme o n.º 2 do mesmo artigo, verificando-se para efeitos fiscais as seguintes diferenças relativamente á contabilidade:

		VA	tx	Deprec.	Deprec. Prat.	Excesso
Taxa excessiva	0855 Máquinas uso específico	380.000	12,50%	47.500	76.000	28.500
Depreciação de terreno	2015 Edifício comercial	1.000.000	2,00%	20.000	20.000	
	Terreno				25%	5.000
Excesso de depreciação	2375 VLP	50.000	25,00%	12.500	12.500	
	Valor depreciável	25.000	25,00%	6.250		6.250
Excesso de depreciação	2375 VLP	30.000	12,50%	3.750		
	Valor depreciável	25.000	12,50%	3.125		625
Quotas perdidas - DR 25/2009, art.º 18.º, n.º 1 - bem que ultrapassou o período máximo de vida útil (16 anos)	2240 Mobiliário	100.000	5,00%	5.000		5.000
<b>Total</b>						<b>45.375</b>

Assim, as seguintes depreciações não são aceites como gastos fiscais:

- Máquinas de uso específico – taxa superior à prevista no DR 25/2009, art.º 34.º, n.º 1, al. c) (taxa máxima 12,5%) – acresce ao lucro tributável + 28.500;
- Edifício comercial – depreciação sobre o valor do terreno, art.º 34.º, n.º 1, al. b) – 20.000 x 25%, dado que nos termos do art.º 10.º, n.º 3, do D. R. n.º 25/2009, em relação aos imóveis adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno, o valor a atribuir a este, para efeitos fiscais, é fixado em 25% do valor global, a menos que o sujeito passivo estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados, pelo que neste caso acresce ao lucro tributável 5.000;
- Viaturas ligeiras de passageiros e mistas, art.º 34.º, n.º 1, al. e) – acresce ao lucro tributável 6.250 + 625 = 6.875, correspondente a depreciações calculadas sobre o valor excedente a 25.000, conforme regulamentado pela Portaria n.º 467/2010, art.º 1.º, n.ºs 3 e 4.

Relativamente ao mobiliário, verifica-se que ultrapassou o período máximo de vida útil (17º ano de depreciação, cujo período máximo de vida útil é de 16 anos), pelo que de acordo com o DR 25/2009, art.º 18.º, n.º 1, existem quotas perdidas. Com efeito, quando sejam efetuadas depreciações ou amortizações contabilizadas abaixo das quotas mínimas, resulta uma quota perdida pela diferença entre a quota mínima e a depreciação contabilizada. Caso não

sejam contabilizadas depreciações, então a quota perdida é igual à quota mínima. Assim, a empresa contabilizou 5.000 de depreciações que já não são fiscalmente dedutíveis.

Em conclusão:

as depreciações dos ativos fixos tangíveis não dedutíveis fiscalmente totalizam, pelo que esta diferença deve ser reconhecida na Dec. M22 Q07 C719 pelo montante de 45.375.

## 42. Depreciações excessivas

							Excesso
n	40.000	25%	10.000	20%	8.000	2.000	
n+1	40.000	25%	10.000	20%	8.000	2.000	
n+2	40.000	25%	10.000	20%	8.000	2.000	
n+3	40.000	25%	10.000	20%	8.000	2.000	
			40.000		32.000	8.000	
n+4					8.000		
					40.000,00		

De acordo com o artigo 1.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09, e CIRC, art.ºs 29.º a 31.º são aceites para efeitos fiscais as depreciações e amortizações que tenham sido contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

Por sua vez, o artigo 20.º daquele diploma estabelece que as depreciações e amortizações que não tenham sido consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas por excederem as importâncias máximas admitidas são aceites como gastos fiscais nos períodos de tributação seguintes (sendo deduzidas no Q07 C763), desde que não sejam excedidas as quotas máximas fixadas no diploma.

Nestas condições, dado que nos termos do art.º 34.º, n.º 1, al. c), as depreciações praticadas entre  $n$  e  $n+3$  são superiores às permitidas pelo DR 25/2009, código 1195, o valor excessivo correspondente às diferenças de taxas praticadas na contabilidade (25%) e as aceites fiscalmente (20%) -  $10.000 - 8.000 = 2.000$  são acrescidos em cada período no Q07 C719.

Em  $n+4$ , a empresa já não reconhece contabilisticamente qualquer depreciação, podendo, no entanto, deduzir no campo 763 o montante de 8.000, que corresponde às depreciações que foram tributadas nos períodos de tributação anteriores, de acordo com o referido art.º 20.º, do DR 25/2009, justificando-se tal dedução porque, se a empresa tivesse praticada a taxa fiscalmente aceite de 20%, teria depreciado o bem na totalidade nos 5 anos de período mínimo de vida útil, pelo que este ajustamento extra-contabilístico é efetuado precisamente para contemplar esse direito.

## 43. Depreciações por duodécimos

### a) Quota de depreciação anual

De acordo com art.º 23.º, n.º 2, al. g), as depreciações e amortizações são considerados gastos fiscalmente dedutíveis, desde que incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

O regime fiscal das depreciações, amortizações e perdas por imparidades em ativos não correntes está previsto nos art.ºs 29.º e seguintes do CIRC.

Assim, de acordo com o art.º 29.º, são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais, os ativos fixos tangíveis, considerando-se sujeitos a depreciação os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo, conforme o n.º 2 do mesmo artigo.

Ainda o n.º 4 do mesmo artigo, dispõe que os elementos do ativo só se consideram sujeitos a depreciação depois de entrarem em funcionamento ou utilização.

Contudo, a NCRF 7, no seu § 55, refere que a depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso, i.e., quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida.

Portanto, o forno de indução deve ser depreciado contabilisticamente no ano n, mas não deve ser reconhecida fiscalmente qualquer depreciação, apenas em n+1 quando entra em funcionamento.

O método de cálculo das depreciações é em regra o método da linha reta, atendendo ao seu período de vida útil, conforme disposto no art.º 30.º, n.º 1.

O período de vida útil do elemento do ativo é o que se deduz das taxas de depreciação ou amortização, aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09, que estabelece o respetivo regime (ver Tabela Específica, Indústria de metais não ferrosos, código 0950, taxa 14,28%).

A empresa é produtora de zinco, metal não ferroso, pelo que o forno de indução é depreciado a uma taxa máxima de 14,28%, prevista na tabela I taxas específicas, Grupo 11 A) Indústrias metalúrgicas – básicas de metais não ferrosos, pelos seguintes valores:

Bens	Ano aquisição	Custo	Taxa	Deprec. exercício	N.º anos deprec.	Deprec. acum.	Valor líquido
Forno de indução	n	15.000	14,28%	2.142	1	2.142	12.858
Forno de indução	n+1	15.000	14,28%	2.142	1	2.142	12.858

A empresa deve por isso, no ano n, reconhecer uma diferença fiscal de 2.142 e acrescer esse valor da Dec.M22, Q07 campo 719, pelo facto do bem ainda não ter entrado em funcionamento como exige o n.º 4 do art.º 29.º.

Em n+1, deprecia  $15.000 \times 0,1428 = 2.142$ , sendo este valor aceite fiscalmente nos termos do art.º 29.º, n.º 1, al. a).

#### b) Quota de depreciação por duodécimos

Conforme o art.º 31.º, n.º 7, os sujeitos passivos podem optar no ano de início de funcionamento ou utilização dos elementos por uma taxa de depreciação ou amortização deduzida da taxa anual, em conformidade com os números anteriores, e correspondente ao número de meses contados desde o mês de entrada em funcionamento ou utilização dos elementos:

##### **Ano n**

Contabilidade  $15.000 \times 14,28\% \times 7/12 = 1.249,50$  - a acrescer na Dec. Mod. 22, com os fundamentos referidos na alínea anterior.

##### **Ano n+1**

Contabilidade:  $15.000 \times 14,28\% = 2.142$ .

Fiscal:  $15.000 \times 0,1428\% \times 11/12 = 1.963,50$ , dado que o equipamento entrou em funcionamento em 1 de fevereiro.

Diferença a crescer Dec.M22, Q07 campo 719:  $2.142 - 1.963,50 = 178,50$ , correspondendo a diferença ao mês em que o bem não esteve em funcionamento de acordo com o art.º 29.º, n.º 1, al a), conjugado com o art.º 31.º, n.º 7.

#### 44. Depreciações pelo método das quotas decrescentes

De acordo com o art.º 30.º, n.º 2, os sujeitos passivos podem optar pelo método das quotas decrescentes relativamente aos ativos fixos tangíveis que não tenham sido adquiridos em estado de uso e não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, exceto quando afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamento sociais.

Quando se aplique o método das quotas decrescentes previsto no Art.º 31.º, n.º 4 e art.º 6.º do DR 25/2009, aplicam-se as taxas de depreciação corrigidas pelos coeficientes previstos naqueles normativos.

A taxa de depreciação da máquina para o fabrico de malhas, de acordo o DR 25/2009 - Tabela I – Grupo 2 – Têxteis - código 0440, é de 20% - período de vida útil igual a 5 anos, pelo que se aplicará o coeficiente de correção de 2.

Ano	VL	Tx	Coef.	Quota anual	Quota acumul.	Valor líquido	N.º anos em falta	Divisão p/controlo
n	30.000	20,00%	2,0	12.000	12.000	18.000	4	VL/n.º anos em falta = $18.000/4 = 4.500 < 7.200$
n+1	18.000	20,00%	2,0	7.200	19.200	10.800	3	VL/n.º anos em falta = $10.800/3 = 3.600 < 4.320$
n+2	10.800	20,00%	2,0	4.320	23.520	6.480	2	VL/n.º anos em falta = $6.480/2 = 3.240 > 2.592$
n+3	6.480	20,00%		<b>2.592 substitui por 3.240</b>	26.760	3.240		
n+4	3.240	20,00%		3.240	30.000	0		
<b>TOTAL</b>				<b>30.000</b>				

#### 45. Perdas por imparidade em ativos não correntes

- a) No teste de imparidade efetuado a uma máquina de composição de jornais diários é reconhecida uma perda por imparidade no valor de 30.000, sabendo-se relativamente a esta máquina o seguinte:
- Ano de aquisição: n-1
  - Custo de aquisição: 200.000
  - Período de vida útil do bem: 5 anos (D.R. n.º 25/2009 – Código 0575)

Ano de aquisição	Valor de aquisição	Taxa de depreciação	Depreciação do período	Depreciações acumuladas	Imparidade	Valor escriturado
n-1	200.000	20%	40.000	40.000		160.000
N	200.000	20%	40.000	80.000	30.000	90.000
N+1	200.000	20%	30.000	110.000		90.000
N+2	200.000	20%	30.000	140.000		60.000
N+3	200.000	20%	30.000	170.000		30.000
TOTAL				170.000	30.000	0

Cálculo da quantia escriturada revista (NCRF 12, § 31):  $90.000/3=30.000$  (valor da imparidade dividido pelo n.º de anos em falta para o final do período de vida útil).

O reconhecimento contabilístico da imparidade não é aceite fiscalmente, dado que não se enquadra no disposto no art.º 31.º-B, pelo que deve ser acrescida ao lucro tributável no Q07 da declaração modelo 22, resultando deste modo uma diferença temporária entre a contabilidade e a fiscalidade – não é definitiva porque vai recuperar o valor acrescido por via de dedução nos períodos seguintes da parte da depreciação que seria devida no período caso não tivesse sido reconhecida a imparidade.

O reconhecimento fiscal da imparidade, que opera através da dedução ao lucro tributável no Quadro 07, Campo 781, nos períodos seguintes, conforme determina o art.º 31.º-B, n.º 7 será igual a  $30.000/3 = 10.000$ .

O sujeito passivo recupera assim o imposto que suportou no período de reconhecimento contabilístico da imparidade e que não foi aceite fiscalmente, eliminando assim a diferença temporária entre a contabilidade e a fiscalidade que subsistia.

- b) O valor escriturado de 70.000 da máquina eletrónica, que sofreu uma avaria grave e não é economicamente rentável proceder à sua reparação, desreconhecido contabilisticamente no mesmo ano em que se procedeu ao seu abate físico, não tendo consequentemente qualquer valor de mercado naquelas condições, é aceite fiscalmente.

Com efeito, conforme dispõe o art.º 31.º-B, n.º 1, podem ser aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal, que se verifica ter sido o caso.

Como o facto que determinou a desvalorização excecional do ativo e o respetivo abate físico ocorreu no mesmo período de tributação, o valor líquido fiscal dos ativos, corrigido de eventuais valores recuperáveis que não existem neste caso, pode ser aceite como gasto do período, mediante o cumprimento dos requisitos exigidos no n.º 3 do referido art.º 31.º-B.

- c) Em n-1 havia sido reconhecida uma perda de imparidade relativamente a uma máquina de composição adquirida em n-3 por se ter considerado que o montante pelo qual a mesma se encontra escriturado não poderia ser recuperado, devido a uma avaria grave ocorrida:

- Custo de aquisição: 120.000
- Perda por imparidade: 26.000
- Valor escriturado em 31.12.n depois de reconhecida a imparidade: 22.000

São deduzidas as perdas por imparidade que tenham sido contabilizadas e tributadas em períodos de tributação anteriores, mas que respeitem fiscalmente a este período de tributação.

De acordo com o artigo 31.º-B, n.º 7, as perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo ou, sem prejuízo do disposto no artigo 46.º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

Ano de aquisição	Valor de aquisição	Taxa de depreciação	Depreciação do período	Depreciações acumuladas	Imparidade	Valor escriturado
n-3	120.000	20%	24.000	24.000		90.000
n-2	120.000	20%	24.000	48.000		72.000
n-1	120.000	20%	24.000	72.000	26.000	22.000
n	120.000	20%	11.000	83.000		11.000
n+1	120.000	20%	11.000	94.000		0
<b>TOTAL</b>			<b>94.000</b>		<b>26.000</b>	

- Cálculo da quantia escriturada revista (NCRF 12 § 31) – depreciação contabilística praticada:  $22.000/2 = 11.000$
- Depreciação fiscal do período que seria praticada caso não se tivesse verificado a imparidade: 24.000
- Diferença a reconhecer nos termos do art.º 31.º-B, n.º 7: 13.000

Nos termos do art.º 31.º-B, n.º 4 (reconhecimento fiscal da imparidade decorre pelo mesmo período da depreciação fiscal aceite, ou seja, mais 2 anos - a depreciação fiscal corresponde a 5 anos), sendo o valor da imparidade deduzido pelos anos em falta para a depreciação do ativo, ou seja, deduz 13.000 no quadro 07 da Declaração Modelo 22 no campo 781, em n+1 e n+2.

## PROVISÕES

### 46. Provisões para encargos com processos judiciais em curso e para garantias a clientes

De acordo com o art.º 39.º, n.º 1, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período e as que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços.

A determinação das provisões referidas no número anterior deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação.

#### a) Para encargos com processo judicial em curso

Nos termos do art.º 39.º, n.º 1, al. a), verifica-se que existem duas situações diferenciadas que exigem enquadramento fiscal distinto:

- A verba de 15.000 não é aceite fiscalmente porque o gasto que visa cobrir não seria fiscalmente dedutível;
- A verba de 40.000 é aceite porque o gasto que visa cobrir seria considerado gasto fiscalmente dedutível.

#### b) Encargos com garantias a clientes

(50.000) Art.º 39.º, n.º 1, al. b) e n.º 5

	n-2	n-1	n	TOTAL	% dedutível
Encargos	5.000	7.500	9.000	21.500	2,986%
Vendas sujeitas a garantia	200.000	220.000	300.000	720.000	

Limite:  $300.000 \times 2,986\% = 8.958$

Excesso:  $30.000 - 8.958 = 21.042$

#### Em conclusão:

A empresa deve acrescentar ao lucro tributável na Declaração Modelo 22, Quadro 07 Campo 36.042. correspondente ao excesso de provisões relativamente aos limites fiscais

## REALIZAÇÕES DE UTILIDADE SOCIAL

### 47. Benefícios pós-emprego e gastos de ação social

Conforme art.º 43.º, n.º 1, são dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins de infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respetivos familiares, desde que tenham caráter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15 % das despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com:

- a) Contratos de seguros de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, de doença ou saúde, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa;
- b) Contratos de seguros de doença ou saúde em benefício dos trabalhadores, reformados ou respetivos familiares.

No caso dos trabalhadores não terem direito a pensões da segurança social, o limite estabelecido de acordo com o número 2 do mesmo artigo é elevado para 25 %.

Assim, os gastos com o pessoal elegíveis para a determinação do limite referido no n.º 2 do art.º 43.º são:

- Remunerações dos órgãos sociais:  $2500 \times 2 \times 14 = 70.000$
- Remunerações:  $1.000 \times 20 \times 14 = 280.000$
- Total = 350.000

#### i) Benefícios pós-emprego:

Nos termos do art.º 43.º, n.º 2 e 4, são considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação os suportados, entre outros, com benefícios de saúde pós-emprego:

- Cálculo do limite = Remunerações x 15% =  $350.000 \times 0,15 = 52.500$
- Valor suportado = 70.000
- Excesso =  $70.000 - 52.500 = 17.500$
- Este valor é acrescido na DEC. M22 Q07, no campo 723.

ii) **Gastos de ação social** são gastos na totalidade nos termos do art.º 43.º, n.º 1, desde que efetuados em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respetivos familiares, desde que tenham caráter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente, ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa

individualização relativamente a cada um dos beneficiários, podendo ainda serem majorados em 40%, conforme dispõe o n.º 9 do mesmo art.º 43.º.

Assim, o sujeito passivo deduz ao lucro tributável o valor de  $25.000 \times 40\% = 10.000$ , no quadro 07, campo 774, que constitui a forma de majorar o gasto, extra-contabilisticamente, com efeito no lucro tributável.

## AS MAIS-VALIAS E O REINVESTIMENTO

### 48. Alienação de edifício por sociedade não residente com estabelecimento estável

a) Depreciações praticadas

Ano de aquisição:  $n-10$ ; Ano de alienação:  $n$  – Depreciação em 10 anos (deprecia no ano de aquisição e não deprecia no ano de alienação)

Depreciação à taxa máxima permitida fiscalmente – DR 25/2009: 2% (Tabela 2 – Código 2015)

Valor de aquisição x depreciação anual x n.º anos de depreciação =  $1.000.000 \times 2\% \times 10 = 200.000$

b) Cálculo da mais-valia contabilística

$MVC = (VR - \text{Encargos}) - (VA - DA) \Leftrightarrow MVC = 1.550.000 - 950.000 = 600.000.$

Dado que as mais-valias contabilísticas não são reconhecidas fiscalmente, apenas as mais-valias realizadas, de acordo como disposto no art.º 23.º, n.º 2, al. l), a *contrario sensu*, pelo que devem ser consequentemente anuladas na Declaração Modelo 22 de IRC, através da dedução de 600.000 ao lucro tributável, no campo 767 do Quadro 07 da Declaração Modelo 22.

c) Cálculo da mais-valia realizada

Nos termos do art.º 20.º, n.º 1, al. h), art.º 46.º, n.ºs 1 a 3 e art.º 47.º

$MVR = VR - \text{Encargos} - (VA - DA) \times CDM \Leftrightarrow MV = (1.600.000 - 50.000) - (1.150.000 - 200.000) \times 1,11$   
 $= 1.550.000 - 1.054.500 = 495.500$

A mais-valia realizada de 495.500 é acrescida no Q07 Campo 739.

O coeficiente de desvalorização de moeda para as transações efetuadas no ano  $n$  consta da Portaria publicada no mesmo ano da operação.

### 49. Realização de mais-valias com intenção de reinvestimento

As mais e menos-valias realizadas são consideradas rendimentos ou gastos, nos termos de art.º 20.º e 23.º.

De acordo com o art.º 46.º, n.º 1, consideram-se mais-valias ou menos-valias os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, respeitantes a:

- a) Ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda;
- b) Instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do art.º 18.º.

As mais e as menos valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido de encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade.

O valor de aquisição corrigido das depreciações, é atualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda para o efeito publicados pela Portaria n.º 281/2014, de 30 de dezembro, conforme dispõe o art.º 47.º.

### Cálculo das depreciações

As depreciações praticadas, conforme DR 25/2009 – Tabela I - taxas genéricas – divisão V Grupo 1 – Produção, transporte e distribuição de energia elétrica

⇒ **Central termoelétrica: Código 1235 - taxa 8,33%**

Depreciações praticadas (de n-8 até n, 8 anos) = 750.000 x 0,0833 x 8 = 499.800

⇒ **Aparelhos de medida: Código 1255 - taxa 12,50%**

Depreciações praticadas (de n-2 até n, 2 anos) = 80.000 x 0,125 x 2 = 20.000

### Cálculo das mais-valias

As mais-valias contabilísticas não são relevantes fiscalmente conforme dispõe o art.º 20.º, n.º 1, al. h), a *contrario sensu*:

$$MVC = VR - (VA - DA) \Leftrightarrow MVC = 400.000 - (750.000 - 499.800) = 149.800$$

$$MVC = VR - (VA - DA) \Leftrightarrow MVC = 10.000 - (80.000 - 20.000) = - 50.000$$

O saldo das mais e menos valias contabilísticas é de 149.800 – 50.000 = 99.800 é deduzido

O saldo das mais e menos-valias realizadas são tributadas, nos termos do art.º 23.º, n.º 2, al. g), art.º 46.º, n.ºs 1 a 3:

$$MVC = VR - (VA - DA) \Leftrightarrow MVC = 400.000 - (750.000 - 499.800) \times 1,07 = 132.286$$

$$MVC = VR - (VA - DA) \Leftrightarrow MVC = 10.000 - (80.000 - 20.000) \times 1,00 = - 50.000$$

O saldo das mais e menos valias realizadas é de 132.286 – 50.000 = 82.286, o qual será apenas parcialmente tributado (em metade do valor) desde que exista intenção de reinvestir a totalidade do valor de realização (410.000) da alienação dos bens respetivos.

Como anotação a esta resolução, refira-se que os coeficientes de desvalorização da moeda utilizados na determinação das mais e menos-valias realizadas, como indica o art.º 47.º, são publicados anualmente através de Portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. Assume-se, por razões de simplificação, que o ano n, ano da realização das mais e menos-valias, corresponde ao último período fiscal encerrado à data da resolução das questões de revisão. Assim, os coeficientes a aplicar, tem de encontrar-se na Portaria publicada naquele ano n, com referência, na lista de coeficientes que constam da mesma, ao ano em que os bens alienados hajam sido adquiridos.

### Reinvestimento do valor de realização

Nos termos do art.º 48.º, n.º 1, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, realizadas mediante a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos não consumíveis, detidos por um período não inferior a 1 ano, é considerada em metade do seu valor, nas condições seguintes:

.....

No caso de reinvestimento parcial do valor de realização (n.º 2), o disposto no número anterior é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere.

Nos termos do art.º 23.º, n.º 1, al. h) e art.º 48.º, n.º 1, as mais-valias tributadas são calculadas da seguinte forma:

- ⇒ **Hipótese 1:** Reinvestimento do valor total de realização, sendo a mais-valia tributada em apenas metade do seu valor =  $82.286 \times 50\% = 41.143$
- ⇒ **Hipótese 2:** Reinvestimento parcial do valor de realização (apenas 80%), sendo a mais-valia tributada em metade do seu valor, acrescida da parte proporcional da mais-valia correspondente ao valor de realização não reinvestido (20%) =  $MV \times 0,5 + MV \times 0,5 (1-0,8) = 82.286 \times 0,5 + 82.286 \times 0,5 \times 0,2 = 41.143 + 8.229 = 49.372$

**Em conclusão:**

O sujeito passivo deve efetuar as seguintes correções ao lucro tributável na Declaração Modelo 22 Quadro 07:

- No campo 767, deduz o valor da mais-valia contabilística de 99.800, para anular o seu efeito no lucro tributável através da respetiva base de cálculo que é o resultado antes de impostos;
- No campo 749, acresce o montante de 41.143 correspondente a metade da mais-valia realizada, no caso de reinvestimento da totalidade do valor de realização - 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1);
- No campo 767, acresce o montante de 8.229 correspondente à mais-valia da parte proporcional do valor de realização não reinvestido (20%).

**REGIME DE PARTICIPATION EXEMPTION**

**50. Dedução de lucros anteriormente tributados**

#	Transações e acontecimentos	Enquadramento fiscal	Cálculos auxiliares		DECL. M22 Q07		
					Campo	A acrescentar	A deduzir
	<b>Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas</b>						
	<b>Recebimento de dividendos</b>		% particip.	Dividendos auferidos			
	Lusotrading - participação < 10%	Art.º 20.º, n.º 1, al. c)	3%	3.800			
	On - participação = > 20%	Art.º 20.º, n.º 1, al. c); art.º 51.º, n.º 1	15%	70.000			
		Art.º 51.º, n.º 1					
	Italtex, SPA - participação na UE = 10%	Art.º 51.º, n.ºs 1 e 5	10%	100.000			
		Pressuposto de preenchimento de condições			771		170.000

**Enquadramento contabilístico**

A NCRF 13 – Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas, no seu § 4, define associada como uma entidade sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto.

Presume-se que tem influência significativa se um investidor detiver, direta ou indiretamente, 20% ou mais do poder de voto na investida, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado, de acordo com a NCRF 13, § 19.

Nestes termos, a participação na sociedade ON deve ser reconhecida pelo método da equivalência patrimonial.

**Enquadramento fiscal**

Nos termos do art.º 51.º, n.º 1, os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

- a) O sujeito passivo detenha direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do art.º 69.º, uma participação não inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;
- b) A participação tenha sido detida de modo ininterrupto durante o ano anterior à distribuição ou, se detida à menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para complementar aquele período;
- c) O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal;
- d) A entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC ou de imposto análogo;

- e) A entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

Conforme dispõe o n.º 9 do art.º 51.º, nos casos em que os requisitos previstos nos números anteriores não se mostrem preenchidos, os lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo podem ainda beneficiar de crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do disposto nos art.ºs 91.º, e de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional, ao abrigo do 91.º-A.

## 51. Dedução de lucros anteriormente tributados

### Bingo, SA

A sociedade Radical tem uma participação de capital de 33% na sociedade Bingo, estando sujeita à aplicação do método da equivalência patrimonial, conforme a NCRF 13, parágrafo 19, dado que é considerada uma sociedade com influência significativa. Contudo, nos termos do art.º 18.º, n.º 8, os rendimentos a gastos, assim como quaisquer variações patrimoniais, relevados em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial ou, no caso dos empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional, não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos.

Assim, os lucros imputados pela aplicação do MEP, no exercício de 2016, correspondem a 33% do RLP, ou seja, 184.965, valor que deve ser deduzido no Q07 C 758.

Por seu lado, os lucros distribuídos em 2016, no montante de 70.000 correspondentes a 2015, são tributados conforme art.º 18.º, mas como não são reconhecidos neste exercício como rendimentos contabilísticos, devem ser tributados por acréscimo no Q07 C 712.

Por fim, considerando que relativamente a estes lucros estão preenchidos os requisitos cumulativos previstos no art.º 51.º, n.º 1, são deduzidos os 70.000 no Q07 C 771.

### Zen, SA

A participação de capital da sociedade Radical na sociedade Zen é inferior a 10%, pelo que não pode beneficiar de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, prevista no art.º 51.º, sendo os rendimentos consequentemente tributados nos termos do art.º 20.º.

## 52. Mais-valias e menos-valias na alienação de partes sociais

- a) A participação de capital na CPI preenche os requisitos previstos no art.º 51.º-C para efeito da mais-valia não concorrer para a determinação do lucro tributável, pois a sociedade Substância detém uma participação não inferior a 10%, detida de modo ininterrupto durante o ano anterior à distribuição dos dividendos, o sujeito passivo não é abrangido pelo regime da transparência fiscal e a entidade que distribui os lucros está sujeita e não isenta de IRC e tem residência no território nacional. Em consequência, a empresa deduz ao lucro tributável através da Declaração Modelo 22, Quadro 07, Campo 767, a importância de 100.000, correspondente à mais-valia fiscal contabilística obtida.

b) Quanto à participação na entidade CFG que tem residência em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, pelo que não cumpre o requisito previsto na alínea e) do n.º 1, do art.º 51.º, aplicável por força do disposto no n.º 1, do art.º 51.º-C. Assim, a menos-valia obtida concorreria para a determinação do lucro tributável, mas de acordo com o art.º 23.º-A, n.º 3, não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio, qualquer que seja o título por que se opere, de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante da lista aprovada pela Portaria do membro do Governo responsável pela área das Finanças. Com efeito, Jersey é um dos territórios elencados na Portaria n.º 150/2004, republicada pela Portaria n.º 292/2011 e repristinada pela Lei n. 114/2017, de 29 de dezembro.

Nestas condições, a menos-valia obtida é acrescida ao lucro tributável através da Declaração Modelo 22, Quadro 07, Campo 736.

Dado que, em ambos os casos, as mais e menos-valias realizadas não concorrem para o lucro tributável, sendo assim indiferentes a aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária, apenas se corrigem as mais e menos-valias contabilísticas que estão a influenciar o resultado antes de impostos que serve de base à determinação do lucro tributável.

Transações e acontecimentos	Enquadramento fiscal	Cálculos auxiliares						DECL. M22 Q07		
		VR	VA	DA	CDM	MVC	MVR	Campo	A acrescentar	A deduzir
Transmissão onerosa de participação financeira										
Participação CPI, 2008, 25%	Art.º 46.º e art.º 51.º-C	250.000	150.000	0	1,07	100.000	89.500	767		100.000
Participação CFG, 2010, 10%	Art.º 46.º e art.º 51.º-C	75.000	200.000	0	1,07	-125.000	-139.000	736	125.000	

### 53. Mais-valias e menos-valias na alienação de partes sociais

#### a) World Tour

Nos termos previstos no art.º 51.º-C (*regime de participation exemption*), não concorrem para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português as mais-valias e menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e independentemente da percentagem da participação transmitida, de partes sociais detidas ininterruptamente por um período não inferior a um ano, desde que, na data da respetiva transmissão, se mostrem cumpridos os requisitos previstos no art.º 51.º-C. Na situação presente, sendo um dos requisitos referidos no n.º 1 que a participação na entidade cujas partes sociais estão a ser transmitidas tenham sido detidas ininterruptamente por um período não inferior a um ano, verifica-se que aquele requisito não é cumprido, pelo que a mais-valia concorre para a determinação do lucro tributável.

Assim, há que determinar a mais-valia contabilística e calcular a mais-valia realizada, pois apenas esta é relevante para a determinação do lucro tributável, conforme dispõe o art.º 20.º, n.º 1, al. h), *a contrario sensu*, a mais-valia contabilística deve ser eliminada da determinação do lucro tributável:

$$- \text{ Mais-valia contabilística} = 125.000 - 75.000 = 50.000$$

A mais-valia realizada (fiscal) é considerada para efeitos fiscais nos termos do art.º 23.º, n.º 2, al. l), sendo determinada de acordo com os art.ºs 46.º e 47.º. O valor de aquisição das partes sociais é atualizado com o coeficiente da Portaria publicada no ano respetivo, sendo neste caso igual a 1,00:

$$- \text{ Mais-valia realizada} = 125.000 - 75.000 \times 1,00 = 50.000$$

**Em conclusão:**

A sociedade Sol deve efetuar as seguintes correções ao lucro tributável na Declaração Modelo 22 Quadro 07:

- No campo 767, deduz o valor da mais-valia contabilística de 50.000, para anular o respetivo efeito no lucro tributável por via da consideração da sua base de cálculo a partir do resultado antes de impostos, onde aquela está refletida;
- No campo 739, acresce o montante de 50.000, correspondente à mais-valia realizada.

Atente-se que, embora o efeito destas duas correções se anulem, devem ser inseridas autonomamente no Quadro 07 por uma questão de clareza de reporte, não se admitindo nestes casos a sua omissão ou apenas a declaração (quando for o caso) da diferenças entre as mais ou menos-valias contabilísticas e as realizadas.

**b) Mondego**

A participação na sociedade Mondego não preenche o requisito previsto no art.º 51.º-C, conjugado com o art.º 51.º, n.º 1, al. a), pois é inferior a 10%, pelo que a menos-valia concorre para a determinação do lucro tributável, sendo por isso dedutível ao lucro tributável:

$$- \text{ MVC} = 500.000 - 600.000 = 100.000$$

$$- \text{ MVR} = 500.000 - 600.000 \times 1,01 = - 106.000$$

Nestas condições, e a menos-valia contabilística é acrescida ao lucro tributável através da Declaração Modelo 22, Quadro 07, Campo 736 (anula o efeito no RAI), e a menos-valia realizada de 106.000, deve ser deduzida ao lucro tributável na Declaração Modelo 22, Quadro 07, Campo 769, dada a sua relevância fiscal.

## PREJUÍZOS FISCAIS E SOLIDARIEDADE ENTRE PERÍODOS

### 54. Prejuízos fiscais

A periodização do lucro tributável é um dos aspetos mais complexos do regime de tributação do rendimento das pessoas coletivas dado que exige a independência de cada período relativamente aos restantes, mas a aplicação do princípio da solidariedade entre períodos exige que os prejuízos fiscais produzidos num determinado período devam ser deduzidos nos períodos seguintes em que se verifiquem lucros tributáveis.

### 55. Reporte de prejuízos fiscais

Nos termos do art.º 52.º, os prejuízos fiscais apurados são dedutíveis aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, se produzidos em 2012, 2013 ou 2017. No caso dos prejuízos fiscais terem sido produzidos em 2014, 2015 ou 2016 são dedutíveis aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores.

Em 2017, mantém-se a dedutibilidade nos doze períodos seguintes, mas apenas para as designadas PME, sendo de cinco períodos seguintes para as restantes empresas.

Neste caso, seria o seguinte o quadro de dedutibilidade dos anos de n-5 a n (assume-se 2018) tendo em consideração ainda que a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70 % do respetivo lucro tributável, conforme determina o n.º 2 do art.º 52.º, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de dedução:

	n-5	n-4	n-3	n-2	n-1	n
Lucro tributável	20.000	80.000	150.000	-30.000	60.000	100.000
Prejuízos fiscais reportados						
- de n-6 (5 anos)	314.000	300.000	244.000	139.000	139.000	
- de n-2 (12 anos)					30.000	30.000
Prejuízos fiscais dedutíveis (limite de 70% do LT)	14.000	56.000	105.000	0	42.000	30.000
Caducidade do reporte de prejuízos	0	0	0	0	97.000	0
Matéria coletável	6.000	24.000	45.000	0	18.000	70.000

## CÁLCULO DA COLETA

### 56. Coleta de IRC

A taxa do IRC é de 21 %, exceto no caso de sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial que sejam qualificados como pequena ou média empresa, nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, a taxa de IRC aplicável aos primeiros €15 000 de matéria coletável é de 17 %, aplicando-se a taxa prevista no número anterior ao excedente.

Neste caso a sociedade Pernambuco qualifica-se na categoria de PME, como uma pequena empresa que se define quando emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não exceda 10 milhões de euros, de acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

Rubricas	Valores	Cálculo auxiliares		Enquadramento jurídico tributário
Matéria colectável	100.000			
COLETA				Art.º 87.º, n.º 2
Até	15.000	17%	2.550	
Excedente	85.000	21%	17.850	
COLETA TOTAL			20.400	

### 57. Derrama estadual

De acordo com o art.º 88.º-A, sobre a parte do lucro tributável superior a €1 500 000, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais de 3%, 5% e 9%, no caso de excederem aquele montante, excederem 7.500.000 e 35.000.000, respetivamente.

Neste caso, dado que o lucro tributável excede 7.500.000, o valor será calculado do seguinte modo:

Lucro tributável	Escalões			Taxa	Derrama
1.500.000 < LT ≤ 6.000.000	7.500.000	1.500.000	6.000.000	3%	180.000
7.500.000 < LT ≤ 35.000.000	7.800.000	7.500.000	300.000	5%	15.000
TOTAL					195.000

## 58. Dupla tributação internacional

### Enquadramento jurídico-tributário

A dupla tributação jurídica internacional ocorre quando a mesma pessoa (identidade do sujeito) e o mesmo rendimento (identidade do objeto) são tributados em impostos análogos e em períodos de tributação coincidentes, pelo que o Estado português adota neste caso uma medida unilateral para eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional sem dependência de tratamento recíproco dos outros Estados, com a adoção do art.º 91.º, do CIRC. A dedução correspondente à dupla tributação jurídica internacional, prevista no art.º 90.º, n.º 2, al. a), calculada nas condições e nos termos do art.º 91.º, é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro ou
- b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do art.º 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua aquisição.

Assim, o rendimento bruto com a fonte em Espanha de 50.000, sofre uma retenção na fonte de 19%, ou seja, o imposto sobre o rendimento pago em Espanha é de  $50.000 \times 19\%$ , ou seja de 9.500.

Agora, a fração do IRC correspondente a esse rendimento, líquido dos gastos para a sua obtenção, ou seja,  $50.000 - 20.000 = 30.000 \times 21\% = 6.300$ , porque se aplica a taxa normal, dado que o lucro tributável é superior a 15.000, não se aplicando por isso o n.º 2 do art.º 87.º.

Logo, o menor dos dois valores, é 6.300, pelo que será este o valor a deduzir à coleta como crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional.

### Em conclusão:

A *Smart* acresce na Declaração Modelo 22, Q07 C749, o imposto pago em Espanha, no montante ilíquido de 9.500, nos termos do art.º 68.º, n.º 1, e deduz no Q10 C353, conforme dispõe o art.º 91.º, n.º 1, a menor das seguintes importâncias: imposto sobre o rendimento pago em Espanha ou a fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do art.º 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua dedução.

Deve ainda ter-se em consideração a existência de convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Espanha Estado fonte do rendimento, considerando-se nesta hipótese que a dedução a efetuar não pode ultrapassar o imposto pago em Espanha nos termos previstos pela convenção.

## OUTROS ENCARGOS FISCAIS

### 59. Derrama municipal

[Lei 73/2013, de 3 de setembro, RFALEI]

Os municípios, por deliberação da Assembleia Municipal, podem nos termos dos art.ºs 14.º, al. c) e 18.º, do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais.

Lei das Finanças Fiscais lançar anualmente uma derrama até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área tributável.

No caso dos sujeitos passivos que tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a €50.000, o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre os gastos com a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional nos termos do n.º 1 do art.º 18.º do RFALEI.

As taxas da derrama por município são divulgadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), através de Ofício Circulado publicado anualmente.

No caso concreto da Hexágono, com estabelecimento situado apenas no concelho de Setúbal, a taxa fixada para a Derrama Municipal em é de 1,5%.

Logo, a Derrama Municipal será calculada do seguinte modo:

$$\text{Lucro tributável} \times 1,5\% = 150.000 \times 1,5\% = 2.250.$$

Este valor será inscrito no Quadro 10 Campo 364 – Derrama Municipal, da Declaração Modelo 22 de IRC.

### 60. Tributações autónomas

Art.º 88.º	Valor contab.	%	(=)
Encargos não documentados	10 000	50%	5 000
Despesas de representação	3 100	10%	310
Encargos com viaturas < 25.000			
Depreciações	5 500	10%	550
Combustíveis	6 800	10%	680
Seguros	1 150	10%	115
Encargos com viaturas > 25.000			
Depreciações	14 000	35%	4 900
Combustíveis	1 680	35%	588
Seguros	3 900	35%	1 365
<b>TOTAL</b>			<b>13 508</b>

## 61. Retenções na fonte

De acordo com o n.º 6 do art.º 94.º, a obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar.

As retenções na fonte de IRC são efetuadas à taxa de 25 %, com exceção das que tenham caráter definitivo, em que são aplicáveis as correspondentes taxas previstas no artigo 87.º, caso do pagamento ao prestador de serviços localizado em Itália.

Assim, verifica-se relativamente a cada pagamento efetuado o seguinte:

- a) Pagamento de royalties – sujeito a retenção conforme disposto no art.º 94.º, n.º 1, al. a).
- b) Pagamento por aquisição de alumínio a fornecedor localizado no território nacional - não sujeito a retenção na fonte por não ter previsão no art.º 94.º, dado tratar-se de uma transação de bens de natureza comercial.
- c) Pagamento de renda – refere-se a um rendimento relativo a um imóvel situado no território português, pelo que nos termos do n.º 2 do art.º 94.º, conjugado com o art.º 4.º, n.º 3, al. a), o pagamento está sujeito a retenção na fonte.
- d) Pagamento de comissão – sujeito a retenção na fonte por se tratar de rendimento proveniente da intermediação na celebração de um contrato, conforme dispõe o art.º 94.º, n.º 1, al. g).
- e) Aquisição de serviço de marketing a uma entidade não residente – por força do n.º 2 do art.º 94.º, consideram-se obtidos no território português os rendimentos mencionados no art.º 4.º, n.º 3. Na situação presente, tratando-se de um rendimento cujo devedor tem sede no território português que está previsto no n.º 7 da alínea c) do referido n.º 3 (rendimento derivado de prestações de serviços realizados ou utilizados em território português), está sujeito a retenção na fonte a título definitivo, pois trata-se do pagamento a uma entidade não residente.

**PAGAMENTO ANTECIPADOS DE IRC – POR CONTA DO IMPOSTO APURADO NO FINAL**

**62. Pagamentos por conta**

ii) Os pagamentos por conta (PPC) são devidos

Art.º 104.º - Regras; art.º 105.º - Cálculos; Limitação aos pagamentos – 107.º

Art.ºs 104.º e 105.º	Colecta (n-1)	(-)	RF (n-1)	X taxa	(=)	N.º pagamentos	Valor cada pagamento
	2.100.000,00		200.000,00	95%	1.805.000,00	3	601.666,67

iii) Os pagamentos adicionais por conta (PAC) são devidos pelos sujeitos passivos sujeitos aos pagamentos por conta e ao pagamento especial por conta. nos casos em que no período de tributação anterior fosse devida **derrama estadual**. A forma de cálculo é a seguinte:

Art.º 104.º-A – regras; art.º 105.º-A cálculos

	Escalões			Taxa	PAC	N.º pagamentos	Valor cada pagamento
<b>1.500.000 = &lt; LT = &lt; 35.000</b>	7.500.000	1.500.000	<b>6.000.000</b>	0,025	150.000		
	10.000.000	7.500.000	<b>2.500.000</b>	0,045	112.500		
105.º-A	Soma				262.500	3	87.500

***Pagamento especial por conta (atualmente verifica-se a dispensa deste pagamento quando os sujeitos passivos tenham cumprido as obrigações declarativas previstas nos art.ºs 120.º e 121.º nos dois períodos de tributação anteriores)***

*Nos termos do art.º 106.º, o pagamento especial por conta (PEC) é devido pelos sujeitos passivos obrigados a efetuar pagamentos por conta, sendo o pagamento efetuado durante o mês de março ou em duas prestações, durante os meses de março e outubro do ano a que respeita.*

*O montante do pagamento especial por conta é igual a 1 % do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de € 1.000 e, quando superior, é igual a este limite acrescido de 20 % da parte excedente com o limite máximo de € 70.000.*

*A forma de cálculo é a seguinte:*

$$€ 1.000 + (\text{volume negócios } n-1 \times 1\% - € 1.000) \times 20\% - \text{Pagamento por conta } n-1$$

*Como o volume de negócios é igual a 120.000.000, a fórmula de cálculo corresponderá a*

$$70.000 - \text{PCn-1}, \text{ ou seja, } 70.000 - 1.500.000 = - 1.430.000$$

*logo o valor sendo negativo não há lugar a PEC.*

CASOS PRÁTICOS - DECLARAÇÃO MODELO 22 E DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

63. CEREX

Índice	Transações e acontecimentos	Cálculos auxiliares							Decl. M22 Q07		
									Campo	A acrescer	A deduzir
<b>RENDIMENTOS</b>											
	Vendas		810.000								
	Rendimentos de participações de capital										
	Dividendos de 2016 distribuídos em 2017	Art.º 20.º	40.000								
		Art.º 51.º, n.º 1 - eliminação da dupla tributação económica	40.000						771	40.000	
<b>GASTOS</b>											
a)	Multa de trânsito	Art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)	1.000						728	1.000	
b)	Indemnização por evento segurável	Art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)	45.000						729	45.000	
c)	Despesa não devidamente documentada	Art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)	5.000						731	5.000	
d)	Depreciações		Ano aquisição	VA	tx	N.º anos	Depreciações acumuladas	Depreciação exercício	Excesso		
	(0760) Fornos reatores para sínteses	Art.º 34.º, n.º 1, al. c)	2014	18.000	25%	3	13.500	4.500			
		Limite		18.000	20%			3.600	900		
	(2375) Veículo automóvel ligeiro	Art.º 34.º, n.º 1, al. e); art.º 88.º, n.ºs 3 e 4	2016	40.000	12,5%	1	5.000	5.000			
		Limite		25.000	12,5%			3.125	1.875		
		<b>Excesso</b>							<b>2.775</b>	719 2.775	
e)	Alienação de participação social		VR	Encargos c/alienação	VA	Encargos c/aquisição	CDM	MVC	MVR		
	Ações Atlas (adquiridas em 2013)	Art.º 46.º e art.º 47.º; art.º 51.º-C	80.000	4.000	40.000	0	1,01	36.000	N.A.	767 36.000	
f)	Imparidades de clientes		Valor crédito	Imparidades períodos anteriores	Imparidade reconhecida período	Imparidade total	Limite fiscal	Valor fiscal	Excesso		
	A (- 6 meses)	Art.º 28.º-B, n.º 1 a contrariu sensu	50.000	0	12.500	12.500	0%	0	12.500		
		<b>Saldo</b>	<b>50.000</b>	<b>0</b>	<b>12.500</b>	<b>12.500</b>		<b>0</b>	<b>12.500</b>	718 12.500	
g)	Reconhecimento de provisão para processo judicial em curso relativo a processo posto por cliente	Art.º 39.º, n.º 1, al. a)									
										<b>66.275 76.000</b>	
	Rendimentos										
	Vendas		810.000								
	Rendimentos financeiros		40.000								
	Gastos		700.000								
	<b>RAI</b>		<b>150.000</b>								
	Acréscimos		66.275								
	Deduções		76.000								
	<b>LT</b>		<b>140.275</b>								

64. ENERGIA SOLAR

Índice	Transações e acontecimentos	Cálculos auxiliares							Decl. M22 Q07			
									Campo	A acrescentar	A deduzir	
a)	Fornecimentos e serviços externos	Art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)	9.500							716	9.500	
b)	Coima municipal	Art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)	5.100							728	5.100	
c)	Ajustamento inventários	Art.º 26.º e art.º 28.º, n.ºs 1 e 2										
				Custo produção unitário	Pr. venda estimado	Custo vender estimado	VRL	Qt	V. total			
	Perdas por imparidade em inventários	Panel solar	240	220	10	210	1.500	45.000				
				Custo produção unitário	Últimos pr. venda	Últimos custos vender	VRL	Qt	V. total			
	Ajustamentos em inventários	Panel solar	240	250	20	230	1.500	15.000				
				Ajust. Contab.	Ajustam. fiscal	Diferença						
	<b>Ajustamento fiscal</b>		<b>45.000</b>	<b>15.000</b>	<b>30.000</b>					718	30.000	
d)	Imparidades de clientes		Valor crédito	Imparidades períodos anteriores	Imparidade reconhecida período	Imparidade total	Limite fiscal	Valor fiscal	Excesso			
	F 100 (+ 6 meses)	F 1.000 - Art.º 28.º-B, n.º 1 e art.º 18.º, n.º 2	50.000	0	25.000	25.000	50%	25.000	0			
	F 2670 (-6 meses)	F 2.670 - Art.º 28.º-B, n.º 1, al. a)	30.000	0	30.000	30.000	0%	30.000	0			
e)	Imparidade AFT		Ano aquisição	VA	Tx	Depreciação período	Deprec. acumuladas	Imparidade	Valor líquido			
	Máquina (2012 - p.v.u. = 5 anos)		2012	100.000	20%	20.000	20.000		80.000			
		Art.º 31.º-B, n.ºs 1 e 4	2013	100.000	20%	20.000	40.000	15.000	45.000			
			2014	100.000	20%	15.000	55.000		45.000			
			2015	100.000	20%	15.000	70.000		30.000			
			2016	100.000	20%	15.000	85.000		15.000			
						85.000		15.000	-100.000			
	Cálculo da quantia escriturada revista (NCRF 12, § 31):		45.000	3	15.000							
	Art.º 31.º-B, n.º 7 (reconhecimento fiscal da imparidade) em 2016		20.000	15.000	5.000					781	5.000	
f)	Depreciações		Ano aquisição	VA	tx	N.º anos	Depreciações acumuladas	Depreciação exercício	Excesso			
	(1055) Máquinas para corte de chapa	Art.º 34.º, n.º 1, al. c)	2015	50.000	25%	2	25.000	12.500				
	Limite			50.000	20%			10.000	2.500			
	(2240) Computadores	Art.º 34.º, n.º 1, al. e)	2016	20.000	50,0%	1	10.000	10.000				
	Limite			20.000	33,3%			6.666	3.334			
	<b>Excesso</b>								<b>5.834</b>	719	5.834	
g)	Alienação de AFT		VR	Encargos	VA	DA	CDM	MVC	MVR			
	(1035) Instalação industrial de uso específico (aq. 2011)	Art.º 46.º e art.º 47.º - Portaria 316/2016	60.000	2.500	140.000	99.960	1,03	17.460	16.259			
	Mais-valias (contabilística e realizada)	Art.º 23, n.º 1, h)						17.460		767	17.460	
	Reinvestimento total do valor de realização	Art.º 48.º, n.º 1				16.259	0,50	8.129		740	8.129	
	Reinvestimento parcial do valor de realização (70%)	$MV^*0,5+MV^*0,5*(1-0,7)$				16.259		9.755	1.626	739	1.626	
	<b>SOMA</b>									<b>60.189</b>	<b>22.460</b>	
	RAI		200.000									
	Acréscimos		60.189									
	Deduções		22.460									
	<b>LT</b>		<b>237.729</b>									

65. PORCELANA

Ponto	Rubricas	Valores	Cálculo auxiliares	Enquadramento jurídico tributário			
	<b>RAI</b>	<b>200.000,00</b>					
	Acréscimos	60.000,00					
	Deduções	20.000,00					
<b>a)</b>	<b>LT</b>	<b>240.000,00</b>		Art.º 18.º			
	Prejuízos	168.000,00	<b>VER (1)</b>	Art.º 52.º			
	Benefícios fiscais	0,00					
<b>b)</b>	<b>MC</b>	<b>72.000,00</b>					
	<b>COLETA</b>	<b>15.120,00</b>	<b>VER (2)</b>	Art.º 87.º			
	Derrama estadual	0,00	<b>VER (3)</b>	Art.ºs 87.º-A e 104.º-A			
	<b>COLETA TOTAL</b>	<b>15.120,00</b>					
	Dupla tributação jurídica internacional	2.500,00		Art.º 90.º, n.º 1, al. a); art.º 91.º; art.º 68.º, n.º 1			
	Dupla tributação económica internacional			Art.º 91.º-A			
	Benefícios fiscais	0,00					
	PEC	4.800,00	<b>VER (4)</b>	Art.º 90.º, n.º 2, al. d); art.º 93.º; art.º 106.º			
<b>c)</b>	<b>IRC LIQUIDADO</b>	<b>7.820,00</b>					
	Resultado da liquidação			Art.º 92.º			
	Retenções na fonte	5.240,00		Art.º 90.º, n.º 2, alinea e)			
	Pagamentos por conta	5.742,75	<b>VER (5)</b>	Art.ºs 104.º e 105.º			
	Pagamentos adicionais por conta			Art.º 105.º-A			
	<b>IRC a pagar/IRC a recuperar</b>	<b>-3.162,75</b>					
	IRC de períodos anteriores	0,00					
	Reposição de benefícios fiscais	0,00					
	Derrama municipal	3.600,00	<b>VER (6)</b>	Lei 73/2013	Coimbra	1,50%	
	Dupla tributação jurid. Intern. - CDT e DTJI	0,00		Art.º 91.º			
	Tributações autónomas	26.100,00		Art.º 88.º			
	Juros compensatórios	0,00		Art.º 102.º			
	Juros de mora	0,00					
<b>d)</b>	<b>TOTAL A PAGAR/A RECUPERAR</b>	<b>26.537,25</b>					
	<b>IRC+Derramas do período</b>						
	IRC liquidado	7.820,00					
	PEC	4.800,00					
	Derrama	3.600,00					
	Derrama estadual	0,00					
	Tributações autónomas	26.100,00					
	<b>IMPOSTO ESTIMADO PARA O PERÍODO (c/81 21)</b>	<b>42.320,00</b>					
	<b>RAI</b>	<b>200.000,00</b>					
	Imposto sobre o rendimento do período	42.320,00					
<b>e)</b>	<b>RLP</b>	<b>157.680,00</b>					
	Acréscimos fiscais	60.000,00					
	Impostos sobre o rendimento	42.320,00					
	Deduções fiscais	20.000,00					
	<b>LT</b>	<b>240.000,00</b>					
	<b>CÁLCULOS AUXILIARES (ANO N-1 e ANO N)</b>						
<b>(1)</b>	<b>Prejuízos fiscais</b>	Lucro tributável	Limite	Prejuízos dedutíveis			
		240.000,00	70%	168.000,00			
<b>(2)</b>	<b>Coleta</b>	Matéria coletável	Taxa	Coleta			
		72.000,00	21%	15.120,00			
<b>(3)</b>	<b>Derrama estadual</b>	Lucro tributável	Limite	Excedente	taxa	(=)	
		0	1.500.000	-1.500.000	3,00%	0	
<b>(4)</b>	<b>Pagamento especial por conta (PEC)</b>	Limite	(-) VN (n-1)	x taxa	(-) limite	X %	(-) PC (n-1) (=)
	<b>VN &gt; 100.000 até 34.600.000</b>	1.000	2.000.000	1%	1.000	20%	0 4.800
<b>(5)</b>	<b>Pagamentos por conta</b>	Colecta (n-1)	RF (n-1)	taxa	(=)		
		7.245,00	1.200,00	95%	5.742,75		
	<b>Coleta N-1</b>	LT	Prejuízos	MC	Taxa	Coleta	
		115.000,00	80.500,00	34.500,00	21%	7.245	157.500,00
							37.500,00
							80.000,00
							LT 115.000,00
<b>(6)</b>	<b>Derrama Municipal</b>	Lucro tributável	taxa	(=)			
		240.000	1,50%	3.600			

**66. Lucro tributável, matéria coletável e resultado líquido do período**

a) Lucro tributável

$$1.500.000 - 1.250.000 + 60.000 = 310.000$$

b) Matéria coletável

$$310.000 - 60.000 \times 70\% = 310.000 - 42.000 = 268.000$$

c) Resultado líquido do período

$$1.500.000 - 1.300.000 = 200.000 - 60.000 = 140.000$$

**BIBLIOGRAFIA**

- Pereira, M. F. (2018). *Fiscalidade*, 6.ª edição. Coimbra: Almedina.
- Pereira, M. F. (1988). *A periodização do lucro tributável*. DGCI-Centro de Estudos Fiscais: Lisboa.
- Pereira, M. F. (1990). *A base tributável do IRC*. Ciência e Técnica Fiscal (pp. 115-145). DGCI-Centro de Estudos Fiscais: Lisboa.
- Pereira, M. F. (1997, outubro). A dupla tributação económica dos lucros. Artigo apresentado no Fórum Social.
- Bicho, C., Magno, M. (2007). *IRS Manual do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares*. Lisboa: Direção-Geral dos Impostos.
- Caiado, A., Viana, L., Ramos, L. (2013). *As obrigações das sociedades comerciais em sede de IRC*. Lisboa: Áreas Editora.
- Courinha, G. (2019). *Manual do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas*. Almedina: Coimbra.
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)
- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual do IRC) (2016). Autoridade Tributária e Aduaneira: Lisboa.
- Jacob, A. (2018). *IRS-Declaração Modelo 3 e Anexos relativa a rendimentos de 2017*. APECA: Porto
- Magno, H. (2019). A residência fiscal das pessoas singulares. Vida Económica: Porto.
- Morais, R. (2016). *Sobre o IRS*, 3.ª edição. Coimbra: Almedina.
- Pereira, P. (2018). *Manual de IRS*. Almedina: Coimbra.
- Sarmento, J., Nunes, R. & Pinto, M. (2018). *Manual teórico-prático de IRC*. Almedina: Coimbra.



