

TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

IRC

CADERNO DE APOIO ÀS AULAS

João Canedo
jpcanedo@iseg.ulisboa.pt

Ano letivo 2020-2021

INDÍCE

Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)

1	Matéria coletável e lucro tributável	6
2	Rendimentos, gastos e variações patrimoniais	14
3	Perdas por imparidade	20
4	Provisões	26
5	Depreciações e amortizações	28
6	As mais-valias e o reinvestimento	34
7	Dedução de lucros e reservas distribuídos e de mais-valias e menos-valias realizadas com partes sociais – regime de <i>participation exemption</i>	38
8	Prejuízos fiscais	42
9	Taxas	45
10	Liquidação e deduções à coleta	49
11	Retenções na fonte	52
12	Pagamento	55
13	Obrigações acessórias	59
14	Apuramento do lucro tributável e preenchimento da declaração modelo 22	60
	Propostas de resolução das questões de revisão	64
	Bibliografia	98

NOTA DE INTRODUÇÃO

Este caderno de apoio às aulas destina-se aos alunos das unidades curriculares de fiscalidade do ISEG, focando-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 das pessoas coletivas (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 Coletivas (CIRC), nas partes respetivas, e os valores monetários apresentados consideram-se expressos em euros.

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

1

DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

[Art.º 15.º]

A matéria coletável corresponde ao valor que é obtido depois de efetuadas as deduções e abatimentos a que houver lugar à base tributável do imposto e à qual é aplicada a respetiva taxa estatutária para a obtenção da coleta.

Entidades residentes

Para a determinação da 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]

Regime geral – avaliação direta

A matéria coletável é determinada com base em declaração do sujeito passivo, sem prejuízo do seu controlo pela administração tributária [LGT, art.º 75.º].

Regime simplificado

Opcionalmente, a matéria coletável pode ser determinada por um regime simplificado relativamente às sociedades que adotem o regime de normalização contabilística para microentidades e preenchem ainda as seguintes condições:

- Rendimentos < € 200.000 e Balanço < € 500.000 – no período de tributação anterior
- Não estejam obrigadas revisão legal de contas
- O capital social não seja detido em mais de 20% por entidades que não preencham as mesmas condições

A matéria coletável relevante para efeitos da aplicação do regime obtém-se através da aplicação de coeficientes às rubricas da atividade (vendas, incrementos patrimoniais,)

LUCRO TRIBUTÁVEL

[Art.º 17.º]

Conceito de rendimento

A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real, conforme determina o art.º 104.º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa, o que se contrapõe às alternativas possíveis de determinação do lucro tributável, como seriam, por exemplo, através de rendimento presumido ou do rendimento normal.

O conceito de rendimento fiscal evoluiu de uma base que considerava apenas o rendimento proveniente de uma atividade produtiva, essencialmente apurado através do resultado contabilístico do período, designado por rendimento produto ou teoria da fonte, para um conceito de rendimento amplo, integrando não só o resultado da atividade produtiva, mas também todos os ganhos ou benefícios obtidos por uma sociedade ainda que proveniente de atividades fortuitas ou de transferências, designado por rendimento acréscimo ou teoria do rendimento acréscimo.

O lucro tributável

Também na determinação do lucro tributável, na linha do conceito de rendimento, o lucro tributável das empresas deixou de assentar na chamada teoria da conta de exploração, passando a basear-se no balanço ou incremento patrimonial, abrangendo todas as realidades que possam contribuir para o aumento da riqueza da empresa, sendo o lucro dessa forma calculado pela diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação.

Processo de determinação

Método direto

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.

Determinação do lucro tributável por métodos indiretos

A aplicação de métodos indiretos na determinação do lucro tributável tem natureza excecional e é subsidiária da avaliação direta, conforme estabelecem os art.ºs 81.º e 85.º da LGT, respetivamente, assumindo-se que no caso da sua aplicação a existência de uma violação dos deveres de colaboração, pondo em causa o princípio da presunção da verdade declarativa nos termos estatuídos n.º art.º 75.º da LGT.

Nestas condições, conforme determina o art.º 57.º do CIRC, a aplicação de métodos indiretos efetua-se nos termos previstos nos art.ºs 87.º a 89.º da LGT, sempre que se verifique algum dos casos aí expressamente previstos, como sejam:

- Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação;
- 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.

PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

[Art.º 18.º]

Os impostos periódicos, como é o caso do IRC, colocam o problema da fixação temporal do período a que deve reportar o lucro tributável, atendendo a que este é formado por factos tributários complexos de formação sucessiva, obrigando a ficcionar um momento para o corte das operações da empresa que fluem, em princípio, em continuidade, e a estabelecer regras para a imputação dos rendimentos e gastos a esse período, designadas por periodização do lucro tributável ou especialização dos exercícios.

O princípio regra é o que estabelece que os rendimentos e gastos são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, ou seja, em conformidade com um dos princípios concetuais da contabilidade que é o regime do acréscimo (ou da periodização económica).

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 IRC adota uma perspetiva conservadora na mensuração das operações com relevância, afastando, por regra, a aceitação do justo valor, privilegiando a aplicação do princípio da realização.

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 à 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 contra a evasão e fraude fiscais e, em terceiro lugar, por algumas diferenças entre resultado contabilístico e resultado fiscal derivarem das projeções 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		Sim - não há nenhuma ajustamento na declaração	
(+) Outros rendimentos	200	São todos tributáveis?	Não - ajustamento na declaração (p. ex.º: rendimento tributado em período anterior)	-100
(-) Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	800		Sim - não há nenhuma ajustamento na declaração	
(-) Outros gastos	100	São todos fiscalmente dedutíveis?	Não - ajustamento na declaração (p. ex.º: gasto não devidamente documentado)	+ 60
			Soma das diferenças	- 40
(=) Resultado antes de impostos (RAI)	300		Resultado antes de impostos (RAI)	300
(-) IRC	-54,6		Lucro tributável	260
(=) Resultado líquido do período (LUCRO)	245,4		+/- Prejuízos fiscais/Benefícios fiscais	0
			Matéria coletável	260
			MC X taxa = 260 x 21% = 54,6 (IRC)	

Fiscalidade latente ou diferida

[NCRF 25 e CIRC, art.º 23.º-A]

O apuramento de diferenças entre o valor escriturado e a base tributável, como ficou descrito no ponto anterior, pode determinar a existência de diferenças definitivas, não recuperáveis no futuro, ou diferenças temporárias que sejam liquidadas ou recuperadas ou liquidadas, originando a chamada fiscalidade latente ou diferida, materializada no apuramento de impostos diferidos.

Assim, em síntese, teremos o seguinte quadro que evidencia os diferentes efeitos decorrentes das diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade:

Correções fiscais	Efeito temporal	Efeito contabilístico-fiscal
Positivas ou negativas	Permanentes	Gastos ou rendimentos que não podem ser incluídos na base tributável (em nenhum momento)
	Temporárias (NCRF 25, § 15 a 42)	Gastos ou rendimentos contabilísticos em que o momento do reconhecimento contabilístico e do reconhecimento fiscal não coincide no tempo – diferenças dedutíveis na determinação do lucro tributável de períodos futuros – diferenças tributáveis na determinação do LT de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada

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

Processo de cálculo do IRC – síntese

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

QUESTÕES DE REVISÃO

- 1.** 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.

- 2.** 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.

2

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 carácter 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]

As variações patrimoniais completam a aproximação ao rendimento real – rendimento acréscimo, não deixando zonas por tributar – correspondendo a manifestações de capacidade contributiva alargada, correspondem em geral a transações contabilísticas que não estão refletidas no resultado líquido do período, mas que 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 provêm 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 provêm 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

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

4. 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.

5. 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 n, 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.

3

PERDAS POR IMPARIDADE

Conceito de imparidade

Os ativos de uma entidade não devem ser escriturados por mais do que a sua quantia recuperável. Uma perda por imparidade corresponde ao excedente da quantia escriturada de um ativo em relação à sua quantia recuperável [NCRF 12, § 1 e 4].

Reconhece-se uma imparidade quando:

quantia escriturada > quantia recuperável

- Quantia escriturada é quantia pela qual um ativo é reconhecido no Balanço
- A quantia recuperável corresponde à mais alta entre
 - > o justo valor (-) custos de vender (preço de venda líquido) e
 - > o valor de uso

Perdas por imparidade em inventários

[Art.º 26.º]

Os 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
-

Reconhecimento de perda 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:

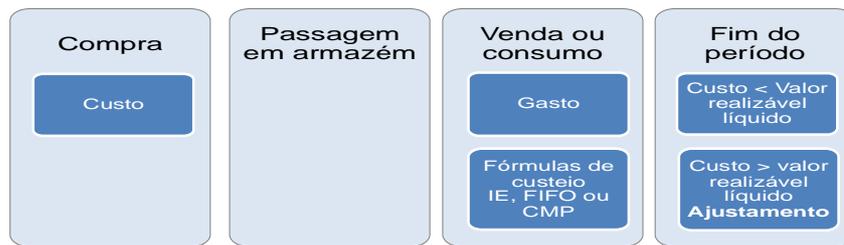
- O justo valor (-) custos de vender e
- O valor de uso

(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 ou
- 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]

A data de cada período de relato financeiro deve avaliar-se a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados [NCRF 27, § 23].

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

- 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.
 - > Entre empresas detidas em mais de 10 % do capital pela mesma pessoa singular ou coletiva

Perdas por imparidade em ativos não correntes

[Art.º 31.º-B]

Podem ser aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas – desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excecionalmente rápidas ou alterações significativas com efeito adverso no contexto legal.

Se os factos que determinaram as desvalorizações excecionais dos ativos e o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização

- **ocorrerem no mesmo período de tributação** - o valor líquido fiscal dos ativos, corrigido de eventuais valores recuperáveis, pode ser aceite como gasto do período
- **ocorrerem em períodos de tributação diferentes** - o valor líquido fiscal dos ativos, corrigido de eventuais valores recuperáveis, deve ser obtida aceitação da AT

As perdas por imparidade em ativos não correntes, sejam ativos fixos tangíveis, intangíveis ou investimentos financeiros que não são, em regra, aceites fiscalmente como gastos do período em que foram reconhecidas, podem no entanto ser aceites 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, pelo valor correspondente às depreciações contabilísticas que deixam de ser efetuadas por via da diminuição do valor do ativo.

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

QUESTÕES DE REVISÃO

6. 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.

7. 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.

8. 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 jurídico tributários aplicáveis.

4

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)

Uma provisão só deve ser reconhecida quando cumulativamente:

- Uma entidade tenha uma obrigação presente como resultado de um acontecimento passado
- Seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação
- Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação

[NCRF 21, § 13]

As provisões distinguem-se dos **passivos contingentes** porque estes não são reconhecidos como passivos – são obrigações possíveis ou obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento

Enquadramento fiscal

Consideram-se gastos nos termos do art.º 23.^a

-
- 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:

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

QUESTÕES DE REVISÃO

9. 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:

	n-2	n-1	n
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.

5

DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

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 período¹² 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]

Elementos depreciáveis 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.

¹ Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7, § 6 – Ativos Fixos Tangíveis.

² 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 adquiridos 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 mistas - 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.

QUESTÕES DE REVISÃO

- 10.** 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.

- 11.** 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.

12. 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.

13. 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.

6

AS MAIS-VALIAS E O REINVESTIMENTO

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 Sanches³, 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 valor⁴.

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
-

³ Saldanha Sanches, J. (1992). *Sobre o conceito de mais-valia*. *Fisco*, 38/39, pp. 45-54.

⁴ 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.^a

-
- 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 CIRCS, 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

14. 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 depreciou 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.

15. 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 termoelétrica	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.

7

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

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

- 16.** 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.

- 17.** 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.

18. 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.

19. 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.

8

DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Princípio da solidariedade entre períodos e a tributação pelo lucro real

Em obediência ao respeito pelo princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real, importa eliminar os efeitos artificiais resultantes da ficção de periodização do lucro das empresas, segmentada por períodos, tendo presente que a atividade das empresas ocorre em continuidade pelo que é determinante a permanência da relevância fiscal dos prejuízos ocorridos em anos anteriores num horizonte plurianual, cumprindo o princípio da solidariedade entre períodos.

Limites temporais à dedução de prejuízos

Assim, neste enquadramento, nos termos do disposto no 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.

Limites quantitativos à dedução de prejuízos

Os prejuízos fiscais produzidos num determinado período de tributação são deduzidos até ao limite de 70% do lucro tributável desse período.

Os prejuízos fiscais que não possam ser deduzidos num determinado período podem ainda ser reportados para

- cada um ou mais dos 5 períodos de tributação posteriores
- cada um ou mais dos 12 períodos de tributação posteriores – se for uma PME [DL 372/2007 - n.º empregados < 250 e VN anual < 50 M€ ou balanço total anual < 43 M€]

Restrições decorrentes de situações especiais

Os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação não podem ser deduzidos aos lucros tributáveis nos seguintes casos:

- 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;

- Quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efetuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, se verificou a alteração da titularidade de mais de 50 % do capital social ou da maioria dos direitos de voto alteração da titularidade de mais de 50% do capital ou da maioria dos direitos de voto, com algumas exceções, sendo, no entanto, permitido o reconhecimento do interesse económico da operação podendo, nesse caso, não ser aplicada a restrição.

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

20. 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.

21. 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:

	n-5	n-4	n-3	n-2	n-1	n
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.

9

TAXAS

TAXAS

[Art.º 87.º]

As taxas de IRC são as seguintes:

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%

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.

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.

DERRAMA MUNICIPAL
[RFALEI, Lei 73/2013]

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, aprovado pela Lei n.º 73/2013 e alterado pela Lei n.º 51/2018.

De acordo com a Lei das Finanças Fiscais, os municípios podem lançar anualmente uma derrama até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área tributável, por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.

Sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável seja 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, considerando-se nos restantes casos que o rendimento é gerado no município onde se situa a sede da empresa.

A massa salarial o valor dos gastos relativos a despesas efetuadas com o pessoal e reconhecidos no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários.

As taxas da derrama por município são divulgadas anualmente pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), através de Ofício Circulado. As taxas aplicáveis ao lucro tributável do período fiscal de 2019 a cobrar em 2020 estão publicadas pelo Ofício Circulado n.º 20218, de 19 de fevereiro de 2020.

QUESTÕES DE REVISÃO

22. 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:
 - > Renault: 1.150;
 - > Mercedes: 3.900.
- Despesas com combustíveis das viaturas ligeiras de passageiros:
 - > Renault: 3.920;
 - > 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. A Empresa Distribuidora do Centro, com sede em Leiria e sem qualquer estabelecimento estável noutro 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**.

24. A empresa *Hexágono*, com sede em Setúbal e sem qualquer estabelecimento estável noutro 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**.

25. 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.

10

LIQUIDAÇÃO

AUTOLIQUIDAÇÃO E LIQUIDAÇÃO OFICIOSA

[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.

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 (não pode ultrapassar o imposto 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 líquida de imposto.

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

A dedução determina-se por país considerando a totalidade dos rendimentos provenientes de cada país, com exceção dos rendimentos imputáveis a estabelecimento estável de entidades residentes situados fora do território português cuja dedução é calculada isoladamente.

CRÉDITO DE IMPOSTO POR DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA INTERNACIONAL

[Art.º 91.º-A e 68.º]

Aplica-se aos lucros e reservas provenientes do estrangeiro a que não seja aplicável o método da isenção, por opção do sujeito passivo se detentor de uma participação direta ou indireta de 10% ou superior no capital social ou nos direitos de voto de uma outra entidade e não consiga demonstrar a verificação de algum dos restantes requisitos exigidos, desde que tenha permanecido na sua titularidade durante o ano anterior à distribuição

No método do crédito de imposto, sujeita-se a tributação os dividendos e reservas (não há aplicação da isenção) e deduz-se à coleta 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.

Se os lucros distribuídos tiverem sido tributados no Estado da fonte, pode acumular com o método do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (em simultâneo, por país; no caso de reporte da mesma fonte país, com reporte até 5 anos)

QUESTÕES DE REVISÃO

- 26.** 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.

11

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

27. 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.

12

PAGAMENTO

Regras de pagamento

[Art.º 104.º]

O pagamento do IRC efetua-se através de:

- 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, residentes que não exerça a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou não residentes sem estabelecimento estável, apenas são obrigadas a efetuar um pagamento com a submissão da declaração periódica modelo 22.

Os pagamentos antecipados por conta do imposto a pagar a final fundamentam-se na necessidade de aproximação do momento da cobrança ao do da perceção do rendimento ou da formação dos factos tributários, quando tal não pode ocorrer através de retenções na fonte.

Limitação aos pagamentos por conta

[Art.º 107.º]

Contudo, de acordo com o art.º 107.º, sempre que o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta já efetuado é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria coletável do período de tributação, pode deixar de efetuar o terceiro pagamento por conta ou limitar esse pagamento à diferença que entre o imposto total que o sujeito passivo julgar devido e as entregas já efetuadas.

No caso de se verificar posteriormente, face à declaração periódica de rendimentos do período a que respeita o imposto, que, em consequência da suspensão da terceira entrega por conta prevista no número anterior, deixou de ser paga uma importância superior a 20 % da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar a juros compensatórios desde o termo do prazo em que a entrega deveria ter sido efetuada até ao termo do prazo para o envio da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior.

Cálculo dos 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, liquidados 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	$\frac{(\text{Coleta } n-1 - \text{Retenção na fonte } n-1) \times 95\%}{3}$

Cálculo dos pagamentos adicionais por conta

[Art.º 105.º-A]

Os pagamentos adicionais por conta são devidos por entidades obrigadas a efetuar pagamentos 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 <u>n-1</u>	Valor de cada pagamento por conta de <u>n</u>
> 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 $VN \times 1\% \leq € 850$, $PEC = € 850$
- Se $VN \times 1\% > € 850$, $PEC = \text{limite mínimo} + 20\% (VN \times 1\% - € 850)$, 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:

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

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 auferam 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

28. 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.

13

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

As principais obrigações acessórias podem dividir-se em três grandes grupos: declarativas, contabilísticas e de documentação.

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

14

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL E PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO MODELO 22

29. 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.

30. 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:

- 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”;
- Na conta de Outros Gastos e Perdas verifica-se o lançamento de uma coima municipal, no valor de 5.100;
- 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.

- 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.
- 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.

31. 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.

32. 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

DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

1. Noções de territorialidade

- a) 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) 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.
- a) 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.

2. Conceitos fundamentais do IRC

- a) Nos termos do art.º 17.º, 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. 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.

RENDIMENTOS, GASTOS E VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

3. 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.

4. 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.

5. 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
SOMA				+16.050

Resultado antes de impostos	150.000
A acrescentar	20.050
A deduzir	4.000
Lucro tributável	166.050

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.

PERDAS POR IMPARIDADES

6. Inventários

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. [NCRF 18 – Imparidade de ativos, § 28].

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
Total							36.000

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.

7. 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
TOTAL	204.000	52.250	81.500	138.750		33.000	25.000

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.

8. 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 conseqüentemente 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 excecionalmente 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 depreciables 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
TOTAL			94.000		26.000	

- 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

9. 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 acrescer ao lucro tributável na Declaração Modelo 22, Quadro 07 Campo 36.042. correspondente ao excesso de provisões relativamente aos limites fiscais.

DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

10. 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
Total						45.375

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.

11. 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.

12. 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 deprecimento, considerando-se como tais, os ativos fixos tangíveis, considerando-se sujeitos a deprecimento 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 deprecimento 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 acrescer 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.

13. 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%		2.592 substitui por 3.240	26.760	3.240		
n+4	3.240	20,00%		3.240	30.000	0		
TOTAL				30.000				

AS MAIS-VALIAS E O REINVESTIMENTO

14. 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.

15. 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 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

16. Dedução de lucros anteriormente tributados

#	Transações e acontecimentos	Enquadramento fiscal	Cálculos auxiliares		DECL. M22 Q07		
					Campo	A acrescentar	A deduzir
	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas						
	Recebimento de dividendos		% 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:

- 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;
- 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;
- O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal;
- 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.

17. 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.

18. 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		
								Campo	A acrescer	A deduzir
Transmissão onerosa de participação financeira		VR	VA	DA	CDM	MVC	MVR			
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	

19. 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

20. 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 permite que os prejuízos fiscais produzidos num determinado período possam ser deduzidos nos períodos seguintes em que se verifiquem lucros tributáveis.

21. 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

TAXAS

22. Determinação da coleta do 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	

23. Determinação da coleta total - 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

24. 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
TOTAL			13 508

25. 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.

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.

LIQUIDAÇÃO E DEDUÇÕES À COLETA

26. 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.

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.

RETENÇÕES NA FONTE

27. 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 – POR CONTA DO IMPOSTO APURADO NO FINAL

28. 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
1.500.000 = < LT = < 35.000	7.500.000	1.500.000	6.000.000	0,025	150.000		
	10.000.000	7.500.000	2.500.000	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.

DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL E DECLARAÇÃO MODELO 22

29. CEREX

Índice	Transações e acontecimentos	Cálculos auxiliares							Decl. M22 Q07		
									Campo	A acrescer	A deduzir
RENDIMENTOS											
	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	
GASTOS											
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		
		Excesso							2.775	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		
		Saldo	50.000	0	12.500	12.500		0	12.500	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)									
										66.275 76.000	
	Rendimentos										
	Vendas		810.000								
	Rendimentos financeiros		40.000								
	Gastos		700.000								
	RAI		150.000								
	Acréscimos		66.275								
	Deduções		76.000								
	LT		140.275								

30. ENERGIA SOLAR

Índice	Transações e acontecimentos	Cálculos auxiliares							Decl. M22 Q07			
									Campo	A acrescer	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								
	Ajustamento fiscal		45.000	15.000	30.000					718	30.000	
d)	Imparidades de clientes		Valor crédito	Imparidades períodos anteriores	Imparidade reconhecida período	Imparidade total	Limite fiscal	Valor fiscal	Excesso			
	F100 (+ 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			
	Excesso								5.834	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
	SOMA									60.189	22.460	
	RAI		200.000									
	Acréscimos		60.189									
	Deduções		22.460									
	LT		237.729									

31. PORCELANA

Ponto	Rubricas	Valores	Cálculo auxiliares	Enquadramento jurídico tributário			
	RAI	200.000,00					
	Acréscimos	60.000,00					
	Deduções	20.000,00					
a)	LT	240.000,00		Art.º 18.º			
	Prejuízos	168.000,00	VER (1)	Art.º 52.º			
	Benefícios fiscais	0,00					
b)	MC	72.000,00					
	COLETA	15.120,00	VER (2)	Art.º 87.º			
	Derrama estadual	0,00	VER (3)	Art.ºs 87.º-A e 104.º-A			
	COLETA TOTAL	15.120,00					
	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	VER (4)	Art.º 90.º, n.º 2, al. d); art.º 93.º; art.º 106.º			
c)	IRC LIQUIDADO	7.820,00					
	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	VER (5)	Art.ºs 104.º e 105.º			
	Pagamentos adicionais por conta			Art.º 105.º-A			
	IRC a pagar/IRC a recuperar	-3.162,75					
	IRC de períodos anteriores	0,00					
	Reposição de benefícios fiscais	0,00					
	Derrama municipal	3.600,00	VER (6)	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					
d)	TOTAL A PAGAR/A RECUPERAR	26.537,25					
	IRC+Derramas do período						
	IRC liquidado	7.820,00					
	PEC	4.800,00					
	Derrama	3.600,00					
	Derrama estadual	0,00					
	Tributações autónomas	26.100,00					
	IMPOSTO ESTIMADO PARA O PERÍODO (c/81 21)	42.320,00					
	RAI	200.000,00					
	Imposto sobre o rendimento do período	42.320,00					
e)	RLP	157.680,00					
	Acréscimos fiscais	60.000,00					
	Impostos sobre o rendimento	42.320,00					
	Deduções fiscais	20.000,00					
	LT	240.000,00					
	CÁLCULOS AUXILIARES (ANO N-1 e ANO N)						
(1)	Prejuízos fiscais	Lucro tributável	Limite	Prejuízos dedutíveis			
		240.000,00	70%	168.000,00			
(2)	Coleta	Matéria coletável	Taxa	Coleta			
		72.000,00	21%	15.120,00			
(3)	Derrama estadual	Lucro tributável	Limite	Excedente	taxa	(=)	
		0	1.500.000	-1.500.000	3,00%	0	
(4)	Pagamento especial por conta (PEC)	Limite	(-) VN (n-1)	x taxa	(-) limite	X %	(-) PC (n-1) (=)
	VN > 100.000 até 34.600.000	1.000	2.000.000	1%	1.000	20%	0 4.800
(5)	Pagamentos por conta	Colecta (n-1)	RF (n-1)	taxa	(=)		
		7.245,00	1.200,00	95%	5.742,75		
	Coleta N-1	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
(6)	Derrama Municipal	Lucro tributável	taxa	(=)			
		240.000	1,50%	3.600			

32. 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

- 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 Coletivas (CIRC)
- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual do IRC) (2016). Autoridade Tributária e Aduaneira: Lisboa.
- 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.
- Sarmiento, J., Nunes, R. & Pinto, M. (2018). *Manual teórico-prático de IRC*. Almedina: Coimbra.
- Sítio da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), disponível em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>.

PUBLICADO EM

<https://www.iseg.ulisboa.pt/aquila/getFile.do?method=getFile&fileId=1264065>

João Canedo
setembro 2020