



TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

IRC

CADERNO DE APOIO ÀS AULAS

João Canedo
jpcanedo@iseg.ulisboa.pt

2025

INDÍCE

Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)

| | | |
|----|---|-----|
| 1 | Aspetos gerais | 6 |
| 2 | Incidência e isenções | 7 |
| 3 | Determinação da matéria coletável | 13 |
| 4 | Rendimentos, gastos e variações patrimoniais | 22 |
| 5 | Perdas por imparidade | 29 |
| 6 | Provisões | 37 |
| 7 | Depreciações e amortizações | 41 |
| 8 | Mais-valias e reinvestimento | 49 |
| 9 | Dedução de lucros e reservas distribuídos e de mais-valias e menos-valias realizadas com partes sociais | 56 |
| 10 | Dedução de prejuízos fiscais | 64 |
| 11 | Taxas, coleta e imposto liquidado | 68 |
| 12 | Outros encargos – derrama municipal e tributações autónomas | 75 |
| 13 | Pagamento | 81 |
| 14 | Retenções na fonte | 85 |
| 15 | Obrigações declarativas e acessórias | 88 |
| 16 | Apuramento do lucro tributável e do IRC liquidado - preenchimento da declaração modelo 22 | 90 |
| | Resoluções | 103 |
| | Bibliografia | 152 |

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 Fénix 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.

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

1

ASPETOS GERAIS

Breve caracterização do IRC

O IRC foi introduzido no normativo fiscal português através do pelo DL 442-B/88, de 30 de novembro, tendo entrado em vigor em 1 de janeiro de 1989.

O IRC incide sobre os rendimentos das sociedades e outras entidades de natureza coletiva, tendo como base o seu rendimento real, conforme imperativo da Constituição da República Portuguesa, art.º 104.º, n.º 2.

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

O IRC é um imposto direto, periódico, de formação complexa e sucessiva, com uma base de incidência ampla e líquida, que adota o princípio do rendimento acréscimo,

O conceito do rendimento acréscimo ou acréscimo patrimonial, em detrimento do conceito de fonte de rendimento (rendimento-produto), ou seja, o rendimento é a soma do consumo e do incremento líquido do património – acréscimo da riqueza de uma entidade que pode ser gasto sem qualquer diminuição do património inicial, considerando assim uma base tributável ampla capaz de integrar todo o aumento do poder aquisitivo (mais-valias, ganhos fortuitos).

O IRC assenta numa base contabilística que é o ponto de partida para a determinação do imposto a pagar.

O IRC assenta num modelo de dependência parcial da contabilidade - sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias verifica-se o acolhimento do tratamento contabilístico sendo o resultado contabilístico tomado como ponto de partida para a determinação do lucro tributável

Possui uma base de incidência ampla e líquida – segue a teoria do rendimento acréscimo em detrimento do rendimento produto

Atende ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da realização

Concretiza o disposto na Constituição da República Portuguesa, art.º 104.º, n.º 2 – a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real, em contraponto com o que poderia ser a tributação por rendimento normal ou rendimentos presumidos.

O IRC foi objeto de reforma em 2014.

2

INCIDÊNCIA E ISENÇÕES

SUJEITOS PASSIVOS

[Art.º 2.º]

São sujeitos passivos de IRC as entidades com sede ou direção efetiva em território português que sejam pessoas coletivas de direito público ou privado – designadamente:

- sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas e empresas públicas
- entidades desprovidas de personalidade jurídica cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou IRC – designadamente heranças jacentes, pessoas coletivas com declaração de invalidez, associações e sociedades civis e sociedades comerciais ou civis sob forma comercial antes do registo definitivo

Entidades com ou sem personalidade jurídica que **não tenham sede nem direção efetiva** em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS

BASE DO IMPOSTO

[Art.º 3.º]

Na determinação da base do imposto há que distinguir entre entidades com residência fiscal no território português e aquelas que têm residência fora do território português.

Assim, temos:

Entidades residentes

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

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

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

Entidades não residentes

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

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

EXTENSÃO DA OBRIGAÇÃO DE IMPOSTO

[Art.º 4.º]

No IRC há que distinguir também entre entidades com residência fiscal no território nacional e os que a têm fora do território nacional, mas aqui auferem rendimentos. Deste modo, distinguem-se:

Entidades residentes

Ficam sujeitos a IRC no território português – princípio da tributação universal

Residentes – pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português – pela totalidade dos obtidos

- **No** território português
- **Fora** do território português

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

Entidades não residentes

Relativamente a pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede ou direção efetiva em território português – designados não residentes - ficam sujeitos apenas quanto aos rendimentos nele obtidos – sejam rendimentos imputáveis a estabelecimento estável ou rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável e que se encontram indicados expressamente no CIRC.

Contudo, não operando o elemento da residência, aplica-se o elemento fonte ou origem dos rendimentos, pelo que para as entidades não residentes sem estabelecimento estável no território português, o imposto será aplicado exclusivamente aos rendimentos obtidos no território português, sendo para o efeito necessário enunciar especificamente cada tipo de rendimentos que os permite qualificar como tendo a sua origem ou fonte no território português, conforme refere Freitas Pereira (2011), pois o recorte da noção de fonte de rendimento nem sempre se apresenta fácil já que não existe um critério geral que sirva para todas as situações.

As pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede ou direção efetiva em território português, mas apenas pelos rendimentos obtidos no território português considerando-se como tal

- Imputáveis a estabelecimento estável situado no território português
- Não imputáveis a estabelecimento estável situado no território português e expressamente indicados no Código
 - o Rendimentos relativos a imóveis situados no território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão
 - o
 - o Rendimentos cujo devedor seja residente ou tenha estabelecimento estável em território português
 - o

ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

[Art.º 5.º]

Conceito

Conceito adotado com base no art.º 5.º da Convenção Modelo OCDE - regime fiscal aplicável a não residentes entendidos como entidades sem sede ou direção efetiva em território nacional – conforme decorre do art.º 2.º, n.º 3, interpretação *a contrario sensu*.

Constitui uma representação permanente através do qual é desenvolvida, total ou parcialmente, a mesma atividade da entidade não residente sob a orientação do seu do órgão de gestão - não tem personalidade jurídica própria sendo juridicamente uma extensão da entidade que representa designada geralmente por sucursal

O estabelecimento estável atende ao denominado elemento de conexão a fonte de rendimentos consagrado no art.º 4.º, n.º 2:

- A obrigação de imposto das entidades não residentes com estabelecimento estável é de natureza real e não pessoal - apenas fica sujeito a IRC quanto aos rendimentos que se considerem obtidos em território nacional
- Consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado, conforme art.º 4.º, n.º 3.

Nestas condições, considera-se estabelecimento estável qualquer **instalação fixa** através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. **Incluem-se na sua noção:**

- Um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais
- Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem desde que a sua duração exceda **6 meses**

Limitação do conceito

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

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

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

TRANSPARÊNCIA FISCAL

[Art.º 6.º]

Regime que visa resolver o problema da tributação das designadas sociedades de pessoas - as sociedades a quem seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC sendo os resultados imputados diretamente aos sócios como rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC ainda que não tenha havido distribuição de lucros de

- Sociedades civis não constituídas sob forma comercial
- Sociedades de profissionais (constituídas para exercício de uma atividade profissional prevista na lista do art.º 151.º do CIRS e na qual todos os sócios singulares sejam profissionais)
- Sociedades de simples administração de bens (em que a maioria da capital pertença a um grupo familiar ou número de sócios singulares não superior a cinco)

Agrupamentos empresariais com sede em território português

São imputáveis diretamente aos respetivos membros integrando-se no seu rendimento tributável os lucros ou prejuízos em IRC de

- Agrupamentos complementares de empresas (ACE)
- Agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE).

ISENÇÕES

[Art.ºS 9.º a 14.º]

Estão isentos de IRC:

Isenções pessoais ou subjetivas

- Estado, regiões autónomas, autarquias locais e outras entidades públicas
- Pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social

Isenções reais ou objetivas

- Rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas
- Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal

ISENÇÕES NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OU RESERVAS

[Art.º 14.º, n.ºs 3 a 19]

Estão isentos os lucros e reservas que entidades residentes em território português coloquem à disposição de uma entidade residente noutro Estado membro da União Europeia (UE), do Espaço Económico Europeu (EEE) ou outros Estados com quem tenha sido celebrada Convenção para evitar a dupla tributação que preveja a troca de informações e desde que essas entidades beneficiárias - eliminação da dupla tributação pela isenção no pagamento (exportação) de dividendos a partir de Portugal,

As entidades beneficiárias devem estar sujeitas e não isentas de imposto sobre o rendimento equivalente ao IRC e deter direta ou indireta e de modo ininterrupto durante o ano anterior à colocação à disposição uma participação não inferior a 10% do capital social da entidade distribuidora dos lucros ou reservas

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

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

1. As empresas com sede em território português são tributadas em IRC sobre:
 - A. A totalidade dos rendimentos obtidos em território português, não incluindo os obtidos fora deste território.
 - B. A totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português.
 - C. A totalidade dos rendimentos obtidos em território português, não incluindo os obtidos fora deste território com exceção dos provenientes dos Países da União Europeia.
 - D. A totalidade dos rendimentos obtidos em território português, não incluindo os obtidos fora deste território com exceção dos provenientes de Países terceiros.

2. O modelo de tributação do rendimento das pessoas coletivas adotado em Portugal baseia-se no princípio da tributação mundial que aplica como elementos principais de conexão territorial:
 - A. Residência.
 - B. Fonte.
 - C. Residência e fonte.
 - D. Nacionalidade.

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

3. 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.

3

DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

DEFINIÇÃO DE 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.

Existe aqui também a necessidade de diferenciar entre entidades residentes e entidades não residentes. Assim temos:

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:

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

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 E 86.º-A E B]

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

Existem dois regimes para a determinação da matéria coletável, o primeiro como regime geral matéria coletável determinada com base em declaração do sujeito passivo, sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal.

Regime geral

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] Princípio da verdade declarativa, avaliação direta

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 preencham 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, n.º 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 para um conceito de rendimento mais amplo, integrando não só o resultado da atividade produtiva, mas também todos os ganhos obtidos por uma entidade ainda que proveniente de atividades fortuitas ou de transferências, designado por rendimento acréscimo ou teoria do rendimento acréscimo.

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 na teoria do balanço ou do incremento patrimonial, ou seja, o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, 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.

Métodos de determinação do lucro tributável

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.

Métodos indiretos

[16,4 e 57 a 59]

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.

Este regime de periodização económica ou do acréscimo, 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)

Por outro lado, **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.

Situações particulares

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.

Assim, 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 reconhecimento das diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade

A mecânica do IRC para o cálculo do lucro tributável é fundamentalmente um exercício de determinação das diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade. Caso assim não fosse, bastaria tomar como base tributável a base contabilística e teríamos o imposto calculado de forma simples. Mas não é assim, a realidade é muito mais complexa e exige autonomia da contabilidade face à fiscalidade.

De acordo com Pereira (2022) as diferenças podem derivar de:

- Reporte a realidades não totalmente coincidentes (territorialidade, evitar duplas tributações, princípio da realização (v potenciais), antecipações ou diferimentos
- Luta contra a evasão e fraude fiscais (limites, não aceitação de determinados gastos contabilísticos)
- Projeção que se pretende dar à base tributável (benefícios, exclusões ou consideração de gastos por valores superiores) - prossecução de determinados objetivos económicos e sociais (benefícios, exclusões, majorações, ...)

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 nomas contabilísticas

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:

Reconhecer as diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade

| 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) | |

53

Fiscalidade latente ou diferida

[NCRF 25 e CIRC, art.º 23.º-A]

Quando o valor escriturado na contabilidade é diferente da base tributável ocorrem diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade que podem ser de natureza permanente ou temporária, resultando na chamada fiscalidade latente ou diferida

Resulta no apuramento de imposto a pagar ou a recuperar em períodos futuros resultantes de diferenças temporárias entre os valores escriturados na contabilidade e a respetiva base tributável – impostos diferidos [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 permanentes ou 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 gerando um Imposto a pagar ou a recuperar em períodos futuros resultantes de diferenças temporárias entre os valores escriturados na contabilidade e a respetiva base tributável

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

[Art.º 17.º. n.º 3]

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 |

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

4. O modelo de dependência parcial do IRC face à contabilidade significa que:
- A. Se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico sempre que este seja considerado fiscalmente mais eficiente.
 - B. Sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias verifica-se o acolhimento do tratamento contabilístico.
 - C. Deve prevalecer sempre o acolhimento do tratamento contabilístico para respeitar o princípio constitucional da tributação pelo lucro real.
 - D. Sempre que seja exigida a aplicação do princípio da tributação pelo lucro real, são afastadas as regras fiscais.
5. Os rendimentos e os gastos, assim como outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável são imputáveis ao período de tributação em que:
- A. Sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento.
 - B. Se verifica o seu recebimento ou pagamento.
 - C. Sejam obtidos ou suportados, desde que já se tenha verificado o respetivo recebimento ou pagamento.
 - D. Nenhuma das respostas está correta.
6. As componentes negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação corrente, quando na data de encerramento das contas dos períodos anteriores a que deviam ter sido imputadas:
- A. Ainda não tivesse ocorrido ainda o pagamento das respetivas faturas de suporte.
 - B. Por opção de eficiência fiscal são diferidas para períodos subsequentes.
 - C. Eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.
 - D. Nunca podem ser imputáveis a períodos de tributação posteriores porque contrariam o regime da periodização económica.
7. No regime de periodização económica os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados e os correspondentes gastos suportados, na data
- A. Da entrega ou expedição dos bens correspondentes.
 - B. Em que o serviço é concluído
 - C. Em que se verifica o pagamento
 - D. Nenhuma das respostas anteriores está correta.

8. As diferenças entre a fiscalidade e a contabilidade podem ser provenientes de:
- A. Gastos de matérias-primas utilizadas no processo produtivo.
 - B. Aplicação territorial de regras fiscais para evitar a dupla tributação.
 - C. Prestações de serviços intracomunitárias.
 - D. Pagamento de fatura em mora a fornecedor com sede em Espanha.
9. As diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal podem resultar de:
- A. Consumo de energia elétrica de instalação fabril.
 - B. Aquisições intracomunitárias de bens.
 - C. Reconhecimento de rendimentos apenas quando se encontram realizados.
 - D. Exportação de mercadorias para Países terceiros.

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

10. O modelo de dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade implica a eventual existência de diferenças entre ambas, daí resultando a necessidade de proceder a correções aos valores determinados com base na contabilidade para apuramento do lucro tributável. Tendo em conta esta realidade, pretende-se que indique as principais razões que justificam a existência dessas diferenças, apresentando exemplos concretos que ilustrem essas razões.
11. 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.

4

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.

De acordo com Courinha (2019), os requisitos de dedutibilidade prévia contabilização, licitude do gasto, documentação do gasto, ligação entre gastos e ganhos *business purpose test*

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%:

De entre o tipo de despesas suportadas por uma empresa, podem ainda distinguir-se:

- **Despesas não devidamente documentadas** - qualificam-se como tal 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 tal quando não existe suporte documental que contenha qualquer elemento que permita identificar a operação a que se refere, isto é, não é revelado:
 - o quem foi o beneficiário da quantia
 - o 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 CIRCI, 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 excecional, 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 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

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

12. Qual dos seguintes gastos é aceite como fiscalmente dedutível para apuramento do lucro tributável em IRC:
- A. Despesas não documentadas.
 - B. Indemnização pela verificação de evento cujo risco seja segurável.
 - C. Multa pela prática de infração de trânsito.
 - D. Nenhum dos anteriormente referidos.
13. Uma indemnização paga por um sujeito passivo é fiscalmente dedutível quando resulte de:
- A. Acidente de trabalho de um colaborador da empresa, cuja apólice do seguro estava caducada.
 - B. Acidente de trânsito de que resultaram danos materiais causados a terceiros por uma viatura pela empresa.
 - C. Danos causados em propriedade alheia por despejo de resíduos industriais.
 - D. Nenhuma das respostas anteriores está correta.
14. Considere os seguintes dados de um determinado período relativos a um sujeito passivo de IRC:
- Rendimentos: 1.500.000
 - Gastos fiscalmente dedutíveis: 1.300.000, não incluindo o IRC do período
 - IRC do período: 40.000
- Tendo em consideração os dados apresentados, o lucro tributável deste sujeito passivo é:
- A. 100.000.
 - B. 180.000.
 - C. 220.000.
 - D. 200.000.
15. Uma empresa que exerce atividade de distribuição de produtos alimentares obtém um resultado líquido do período de 30.000, sabendo-se que o IRC e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre lucros é de 10.000 e reconhece contabilisticamente 3.000 de encargos não devidamente documentados. De acordo com esta informação, o lucro tributável da empresa é de:
- A. 30.000.
 - B. 43.000.
 - C. 40.000.
 - D. 33.000

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

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

17. 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.

18. 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: 150.000
- 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, no montante de 4.000, que opera como dedução para apuramento do lucro tributável.

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.

5

PERDAS POR IMPARIDADE

PERDAS POR IMPARIDADES EM ATIVOS CORRENTES

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].

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:

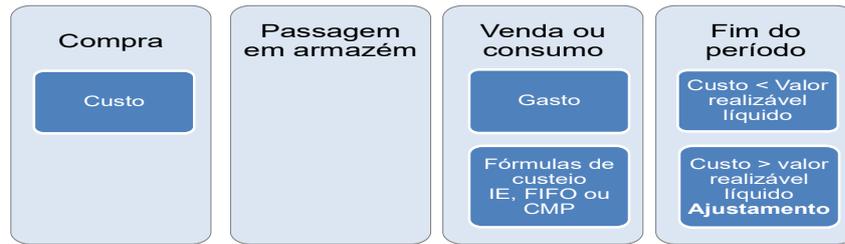
- **Custos de aquisição ou de produção**, incluindo os custos de empréstimos obtidos - quando requerem um período substancial de tempo para atingirem a sua condição de uso ou venda - ou outros se diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística [NCRF 18 §10 e §17; NCRF 10 §6]
- Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas
- Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro - constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados

São reconhecidas perdas por imparidade quando se verifique a necessidade de reduzir o valor dos inventários para o seu valor realizável líquido, permitindo que o balanço evidencie de forma verdadeira e apropriada o efetivo valor desses ativos.

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

Reversão de imparidades

A reversão, parcial ou total, das perdas por imparidade previstas no n.º 1 concorre para a formação do lucro tributável – inventários

As perdas por imparidade que não devam subsistir (reversão total ou parcial) por deixarem de se verificar as condições objetivas que as determinaram, concorre para a formação do lucro tributável do respetivo período de tributação.

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

19. Uma quantia reconhecida contabilisticamente como uma perda por imparidade em inventários é aceite como gasto fiscal quando corresponda à diferença entre:
- A. O valor escriturado e o valor realizável líquido à data do balanço desde que este seja estimado com base nos últimos preços que em condições normais tenham sido praticados e sejam superiores aquele.
 - B. O valor escriturado e o valor realizável líquido à data do balanço desde que este seja estimado com base nos últimos preços que em condições normais tenham sido praticados e sejam inferiores aquele.
 - C. O valor escriturado e o valor realizável líquido à data do balanço desde que este seja estimado com base nos preços de venda que se espera venham a ser praticados no ano seguinte e sejam inferiores aquele.
 - D. Nenhuma das respostas está correta.
20. Uma quantia reconhecida contabilisticamente como uma perda por imparidade em inventários correspondente à diferença entre o valor escriturado e o valor realizável líquido à data do balanço quando esta for inferior àquela:
- A. É sempre aceite como gasto fiscal.
 - B. Pode ser aceite como gasto fiscal desde que o preço de venda estimado corresponda aos últimos que em condições normais tenham sido praticados pela empresa.
 - C. Pode ser aceite como gasto fiscal sempre que o preço de venda estimado no termo do período de tributação não exceda o valor escriturado.
 - D. Não pode ser aceite como gasto fiscal.
21. Uma quantia reconhecida contabilisticamente como uma perda por imparidade em inventários é aceite como gasto fiscal quando corresponda à diferença entre a quantia escriturada e o valor realizável líquido à data do balanço, desde que este último seja estimado com base:
- A. Nos preços de venda que se espera venham a ser praticados no ano seguinte e sejam superiores à quantia escriturada.
 - B. Nos preços de venda que se espera venham a ser praticados no ano seguinte e sejam inferiores à quantia escriturada.
 - C. Nos últimos preços de venda que em condições normais tenham sido praticados e sejam superiores à quantia escriturada.
 - D. Nos últimos preços de venda que em condições normais tenham sido praticados e sejam inferiores à quantia escriturada.

- 22.** O risco de incobrabilidade de um crédito considera-se devidamente justificado para efeitos de aceitação fiscal como perda por imparidade em crédito de cobrança duvidosa quando esteja evidenciado como tal na contabilidade e:
- A.** O devedor tenha pendente processo de insolvência.
 - B.** O crédito esteja em mora há menos de 6 meses.
 - C.** O crédito seja sobre uma autarquia local.
 - D.** O crédito seja sobre empresa participada em mais de 10% do capital.
- 23.** Um crédito de cobrança duvidosa é aceite para efeitos de aceitação fiscal de perda por imparidade em crédito de cobrança duvidosa, evidenciado como tal na contabilidade, é aceite fiscalmente porque o risco de incobrabilidade se encontra devidamente justificado na medida em que:
- A.** Se encontre em mora há pelo menos 3 meses.
 - B.** Resulte de operação realizada entre empresas detidas indiretamente em mais de 10% pela mesma pessoa singular e não tenha sido reclamado em tribunal nem o devedor tenha pendente processo de execução, insolvência ou recuperação.
 - C.** Está coberto por uma garantia real.
 - D.** Nenhuma das respostas está correta.
- 24.** Admita que o contabilista certificado da empresa Alfa, cuja atividade consiste na distribuição por grosso de alimentos para animais, dispõe no final dezembro do ano n relativamente a um crédito de 2.500 euros correspondente a uma fatura emitida a um cliente relativo à venda de 500 quilogramas de ração para cães, cuja data de emissão ocorreu em 10 de março do mesmo ano e o respetivo vencimento em 30 de abril, a qual foi reconhecida na contabilidade no mesmo mês da sua emissão. Não dispondo aquele contabilista certificado de qualquer outra informação sobre aquele crédito, a perda por imparidade reconhecida na contabilidade é:
- A.** Fiscalmente dedutível na totalidade.
 - B.** Não é fiscalmente dedutível.
 - C.** Fiscalmente dedutível no montante de 1.250.
 - D.** Fiscalmente dedutível no montante de 625.
- 25.** A empresa Beta, que exerce a atividade de prestação de serviços de catering, debitou juros de mora no montante de 1.000 euros a um cliente pelo atraso no pagamento de uma fatura no valor de 10.000 euros, relativa a um evento social para o qual foi contratada para o fornecimento de refeições, cuja mora se verificou em 12 de outubro do ano n-1. No final do ano n, o valor do crédito e dos respetivos juros de mora, devidamente contabilizados e reconhecidos como perdas por imparidade, permaneciam por pagar, não obstante terem sido efetuadas diligências devidamente documentadas para o seu recebimento. O montante da dívida do cliente que a empresa deve acrescentar na declaração de IRC para a determinação do lucro tributável do período n é:
- A.** 10.000.
 - B.** 11.000.
 - C.** 6.000.

- D. 5.500.
26. As perdas por imparidade que não devam subsistir por deixarem de se verificar as condições objetivas que as determinaram:
- A. Não concorrem para a formação do lucro tributável do respetivo período de tributação.
 - B. Constituem componentes negativas do lucro tributável do respetivo período de tributação.
 - C. Constituem componentes positivas do lucro tributável do respetivo período de tributação.
 - D. Nenhuma resposta está correta.
27. Uma empresa cuja atividade consiste na fabricação de produtos para impermeabilização, reconhece contabilisticamente no período n , uma imparidade relativa a um crédito sobre o cliente J, com processo de insolvência pendente, no valor de 2.500, em mora desde 1 de dezembro de $n-1$ e reconhece outra imparidade relativa a uma dívida de 6.000 da Câmara Municipal onde se localiza a empresa, em mora desde 10 de outubro do ano $n-1$. Sabe-se ainda que existem documentos arquivados na pasta “clientes em mora” que comprovam terem sido efetuadas diligências para o recebimento daqueles créditos. O valor das perdas por imparidade aceites para efeitos fiscais no período n é:
- A. 8.500.
 - B. 6.000.
 - C. 2.500.
 - D. 5.500.
28. A sociedade Bricobraz, cuja atividade consiste no comércio de bricolage, reconhece contabilisticamente no ano n , uma perda por imparidade relativa a uma fatura debitada a um cliente, no valor de 10.000, em mora desde 15 de março do mesmo ano n . Sabe-se ainda que existem documentos arquivados na pasta “clientes em mora” que comprovam terem sido efetuadas diligências para o recebimento dos créditos. O valor da perda por imparidade que deve ser tributado no período n é:
- A. 7.500.
 - B. 10.000.
 - C. 5.000.
 - D. 0.

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

29. 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.

30. 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.

6

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:

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

Reversão de provisões

As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do n.º 1 que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo consideram-se rendimentos do respetivo período de tributação.

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

- 31.** Uma provisão para fazer face a eventuais encargos decorrentes de processos judiciais em curso pode ser deduzida para efeitos fiscais quando se destine a fazer face a:
- A.** Indemnização a pagar a um cliente pelo fornecimento de materiais defeituosos.
 - B.** Encargo com coima aplicada por uma entidade pública devido a descargas de águas residuais para o meio hídrico.
 - C.** Indemnização a pagar à proprietária de um barco de recreio utilizado para a realização de um evento promocional e que sofreu diversos danos por deficiente utilização.
 - D.** Encargo com juros compensatórios liquidados pela AT por motivo de atraso na entrega da declaração Modelo 22 de IRC.
- 32.** A constituição de uma provisão para fazer face a eventuais encargos decorrentes de processos judiciais em curso tem relevância fiscal quando se destine a fazer face a:
- A.** Coima aplicada por uma Câmara Municipal devido a contraordenação ambiental.
 - B.** IRC resultante de uma liquidação adicional efetuada pela AT.
 - C.** Indemnização devida a trabalhador por despedimento por extinção do posto de trabalho.
 - D.** Pagamento de juros de mora por atraso no pagamento a um fornecedor.
- 33.** A Empresa Fabril do Barreiro, fabricante de fogões e fogareiros, reconhece contabilisticamente uma provisão no montante de 50.000, para fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda dos seus produtos. As vendas sujeitas a garantias efetuadas no período n foram de 4.100.000 que, adicionadas às dos dois períodos anteriores, totalizaram 10.750.000. A soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação ascendeu a 150.000. O montante da provisão dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável é:
- A.** 0.
 - B.** 50.000.
 - C.** 150.000.
 - D.** 57.209.

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

- 34.** 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 defeituosas, 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.

7

DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

Conceitos

Uma 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 a 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

Limitações fiscais às depreciações – temporárias e definitivas

[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.

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 excepcionalmente 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 excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal podem ser aceites fiscalmente na totalidade no período em que ocorrem.

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

35. As depreciações são aceites como gastos fiscais quando os elementos do ativo a que se reportam:
- A. Sofram perdas de valor com carácter sistemático resultantes da sua utilização.
 - B. Estejam disponíveis para utilização, ainda que não tenham entrado em funcionamento.
 - C. Sejam imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos.
 - D. Sejam reparações e beneficiações reconhecidos como elementos do ativo sujeitos a deprecimento.
36. Uma sociedade de construção civil adquire no ano n uma viatura automóvel ligeira de passageiros, pelo valor de 40.000 euros. A viatura foi reconhecida na contabilidade no mesmo ano, tendo-lhe sido atribuída uma vida útil de 4 anos e entrado imediatamente ao serviço. De acordo com esta informação, o valor da depreciação que deve ser acrescido ao resultado contabilístico para determinação do lucro tributável é:
- A. 0.
 - B. 10.000.
 - C. 6.250.
 - D. 3.750.
37. A empresa de Escavações, Lda, adquire uma moradia para aí instalar o seu escritório, através de escritura pública celebrada no ano n pelo valor global de 1.000.000 euros e reconhecida na contabilidade pelo mesmo valor. Determine o montante máximo da depreciação aceite para efeitos fiscais no primeiro ano de utilização do edifício:
- A. 5.000.
 - B. 15.000.
 - C. 20.000.
 - D. 10.000.
38. Um sujeito passivo de IRC que tem como atividade a fabricação de artigos de matérias plásticas, deprecia anualmente os moldes escriturados na contabilidade pelo valor de aquisição de 50.000 euros. O valor máximo da depreciação fiscalmente aceite é:
- A. 10.000.
 - B. 12.500.
 - C. 16.665.
 - D. 26.664.

39. No ano $n-1$ a sociedade W concluiu a depreciação contabilística da máquina Z, à taxa de 25% cujo período mínimo de vida útil previsto na legislação fiscal é de 4 anos, adquirida por 80.000 euros no ano $n-4$. No ano n a W pode deduzir ao lucro tributável o montante de:
- A. 20.000.
 - B. 4.000.
 - C. 16.000.
 - D. 0.

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

40. 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.

41. 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.
42. 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.
43. 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.
44. 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.

8

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. Consequentemente, desconsiderando-se para o apuramento do lucro tributável as mais-valias ou menos-

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.

valias apuradas na contabilidade, estas devem ser sempre expurgadas do lucro tributável (deduzidas ou acrescidas, respetivamente) sendo aí substituídas pelas mais ou menos-valias realizadas (fiscais).

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

-
- h) mais-valias realizadas
-

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 CIRC, 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:

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

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

45. Uma empresa realizou a alienação do bem A e do bem B do seu ativo fixo tangível, tendo realizado com a alienação do primeiro bem uma menos-valia realizada de 100.000 euros e com a do segundo bem uma mais-valia realizada de 130.000 euros. O valor fiscalmente relevante para efeito de determinação do lucro tributável é:
- A. 30.000 a acrescentar,
 - B. 100.000 a acrescentar.
 - C. 30.000 a deduzir.
 - D. 130.000 a deduzir.
46. Resultantes da alienação de diversos bens do ativo fixo tangível da empresa *Still in Action*, foram apuradas mais-valias realizadas relativamente a alguns dos bens no montante de 100.000 e relativamente a outros bens menos-valias realizadas no montante de 80.000, pretendendo aquela empresa efetuar o reinvestimento da totalidade do respetivo valor de realização. O valor a considerar para efeito de determinação do lucro tributável é:
- A. 100.000.
 - B. 20.000.
 - C. 10.000.
 - D. 0.
47. A empresa *Sequência* aliena no ano n um ativo por 40.000, o qual havia sido adquirido por 70.000 em $n-2$. Sabe-se que o montante das depreciações acumuladas à data da alienação do ativo é de 35.000 e o coeficiente de desvalorização da moeda aplicável de 1,01. A mais-valia realizada é:
- A. 0.
 - B. 35.000.
 - C. 4.650.
 - D. 5.000.
48. A sociedade *Bric-a-Brac* alienou no ano n um equipamento industrial por 50.000, cujo valor escriturado à data da alienação era de 20.000, pretendendo a sociedade reinvestir a totalidade do valor de realização. A mais-valia realizada sujeita a tributação, considerando o coeficiente de desvalorização da moeda de 1,07, é:
- A. 10.726.
 - B. 14.300.
 - C. 30.000.
 - D. 28.600.

49. Considere que a empresa Alves & Filhos aliena no ano n uma máquina industrial por 100.000, a qual havia sido adquirida em $n-4$ por 200.000, sendo as depreciações acumuladas à data da alienação de 160.000 e os encargos inerentes à realização da venda de 15.000. Admitindo que a empresa pretende reinvestir o valor de realização, as correções fiscais a realizar para determinação do lucro tributável são (considere o coeficiente de desvalorização da moeda de 1,09):
- A. Acréscimo de 45.000
 - B. Dedução de 20.700 e acréscimo de 45.000.
 - C. Dedução de 41.000.
 - D. Dedução de 45.000 e acréscimo de 20.700.
50. Um sujeito passivo obteve no ano n uma mais-valia fiscal de 50.000 euros, resultante da alienação por 110.000 euros de uma grua adquirida no ano $n-4$, pretendendo efetuar o reinvestimento de 70% do respetivo valor de realização. O montante da mais-valia sujeito a tributação é:
- A. 25.000.
 - B. 50.000.
 - C. 32.500.
 - D. 0.
51. Uma sociedade imobiliária adquiriu no ano $n-4$ um edifício no Porto para instalar os seus escritórios, pelo valor de 2.000.000, tendo reconhecido contabilisticamente 300.000 como correspondendo ao valor do terreno e 1.700.000 relativo à edificação, tendo o edifício sido depreciado à taxa máxima fiscalmente permitida, pelo método das quotas constantes. Admitindo que no ano n a sociedade decidiu alienar o edifício por 2.500.000, sem declarar a intenção de reinvestimento do valor de realização, a mais ou menos-valia relevante para efeitos fiscais é (considere o coeficiente de desvalorização da moeda de 1,08):
- A. 660.000.
 - B. 486.880.
 - C. 996.200.
 - D. 512.800.
52. Considere que a empresa *Projeto 25* alienou no ano n uma máquina industrial por 50.000, a qual havia sido adquirida em $n-6$ por 200.000, sendo as depreciações acumuladas à data da alienação de 171.360 e os encargos inerentes à realização da venda de 5.000. As correções fiscais a realizar para determinação do lucro tributável, sabendo-se que o coeficiente de desvalorização da moeda a aplicar ao bem alienado é 1,14, são:
- A. Acréscimo de 8.640 e dedução de 12.650.
 - B. Acréscimo de 13.640 e dedução de 17.650.
 - C. Sem acréscimo e dedução de 17.650.
 - D. Acréscimo de 17.650 e dedução de 13.640.

- 53.** Qual dos seguintes gastos é fiscalmente dedutível para apuramento do lucro tributável em IRC:
- A.** Despesas não devidamente documentadas.
 - B.** Menos-valia contabilística.
 - C.** Perda por furto de computadores ocorrido nas instalações do sujeito passivo.
 - D.** Nenhum dos anteriormente referidos.

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

54. 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.

55. 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 fundamentando com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis.

9

DEDUÇÃO DE LUCROS E RESERVAS DISTRIBUÍDOS E DE MAIS-VALIAS E MENOS-VALIAS REALIZADAS COM PARTES SOCIAIS

A problemática da dupla tributação

A problemática da dupla tributação é um dos temas mais relevantes da fiscalidade, pois pode impactar negativamente nas relações económicas internacionais.

A dupla tributação ocorre quando os elementos de conexão de um facto tributário se verificam em mais de um país ou território - origina um cúmulo de tributações com impacto negativo nas relações económicas internacionais, pondo em confronto os princípios de tributação de base territorial e de base mundial.

A conflitualidade verifica-se quando os principais elementos de conexão da tributação com o território são por um lado a residência do beneficiário num determinado País e a fonte dos rendimentos noutra país, verificando-se que, de acordo com os princípios internacionalmente aceites, quando se reconhece a competência para a tributação de um determinado rendimento, quer o País da residência, quer o País da fonte do rendimento.

A questão da dupla tributação jurídica versus dupla tributação económica

Na dupla tributação jurídica a mesma pessoa é tributada mais do que uma vez relativamente a um mesmo rendimento ou património, enquanto na dupla tributação económica duas pessoas diferentes são tributadas pelo mesmo rendimento ou património.

De acordo com o modelo de convenção da OCDE, a dupla tributação jurídica internacional ocorre quando existe:

- Identidade de sujeito, identidade de objeto, impostos análogos e períodos coincidentes

Designa-se geralmente por dupla tributação jurídica para a distinguir da dupla tributação económica onde também a coincidência de todos estes elementos, com exceção da identidade de sujeito.

Métodos para a eliminação da dupla tributação

Importa, pois, criar mecanismos legislativos que permitam eliminar a dupla tributação, podendo distinguir-se dois métodos para a sua eliminação:

- O método da isenção, que consiste na renúncia por um Estado à tributação de uma realidade que podia ser ele próprio a realizar - normalmente o país de residência do beneficiário, isenta de imposto os rendimentos obtidos no estrangeiro, operando por dedução ao lucro tributável.

- O método do crédito de imposto ou da imputação, quando o país de residência tributa a totalidade do rendimento, mas permite a dedução do imposto pago no país da fonte do rendimento, operando, neste caso, por dedução à coleta.

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, independentemente da percentagem de participação transmitida:

- 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).

Limitação à dedução de menos-valias que não relevam para efeitos do regime de *participation exemption* [Art.º 23.º-A, n.º 2]

Encontram-se situações às quais o regime *participation exemption* não se aplica por falta de cumprimento de requisitos, por exemplo, quando se verifica uma participação inferior à mínima estabelecida, levando a que as mais e as menos-valias apuradas com a alienação de partes sociais sejam relevantes para a determinação do lucro tributável.

De forma a que sejam evitados eventuais abusos por manipulação dos requisitos elegíveis, o legislador entendeu fixar limitações, não permitindo para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizadas como gastos do período de tributação, a dedução de menos-valias e outras perdas relativas instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenham beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, da dedução prevista no artigo 51.º, do crédito por dupla tributação económica internacional prevista no artigo 91.º-A ou da dedução prevista no artigo 51.º-C.

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

- 56.** As mais-valias e as menos-valias realizadas provenientes da transmissão onerosa de partes sociais detidas ininterruptamente por um período não inferior a um ano, qualquer que seja o título por que se opere e independentemente da percentagem da participação transmitida, realizadas por sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português:
- A.** Concorrem sempre para a determinação do lucro tributável independentemente do preenchimento de quaisquer requisitos.
 - B.** Não concorrem para a determinação do lucro tributável desde que o valor de realização seja reinvestido na aquisição de outros ativos.
 - C.** Concorrem para a determinação do lucro tributável em apenas 50% desde que o valor de realização seja reinvestido na aquisição de outros ativos.
 - D.** Não concorrem para a determinação do lucro tributável desde que preencham requisitos iguais aos exigidos para a eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos.
- 57.** As menos-valias realizadas provenientes da transmissão onerosa de partes sociais, quando detidas ininterruptamente por um período não inferior a um ano:
- A.** Não concorrem para a determinação do lucro tributável se as partes sociais respeitarem a entidades com residência em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo.
 - B.** Não concorrem para a determinação do lucro tributável se a percentagem de participação for inferior a 10%.
 - C.** Concorrem para a determinação do lucro tributável se as partes sociais respeitarem a entidades com residência em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo.
 - D.** Concorrem para a determinação do lucro tributável se a percentagem de participação for superior a 10%.
- 58.** As mais-valias e as menos-valias realizadas provenientes da transmissão onerosa de partes sociais de uma sociedade com sede no território nacional, detidas ininterruptamente desde há dois anos, realizadas por uma sociedade também com sede em território português e sujeito passivo de IRC:
- A.** Concorrem sempre para a formação do lucro tributável.
 - B.** Não concorrem para a formação do lucro tributável desde que o valor de realização seja reinvestido na aquisição de outros ativos.
 - C.** Concorrem para a formação do lucro tributável quando a percentagem da participação transmitida à data da realização seja inferior a 10%.
 - D.** Não concorrem para a formação do lucro tributável desde que a participação detida não seja inferior a 10% do capital social.

59. Uma sociedade detém uma participação de 7% numa sociedade comercial com sede em Lisboa, sujeito passivo de IRC, adquirida no ano $n-2$, e recebe 50.000 no ano n sob a forma de dividendos correspondentes aos lucros da participada gerados no ano $n-1$. Para efeito de determinação do lucro de tributável do ano n , a sociedade:
- A. Deduz 50.000;
 - B. Acresce 25.000.
 - C. Não deduz nem acresce qualquer montante.
 - D. Deduz 25.000.
60. Uma sociedade comercial com sede no Porto, sujeito passivo de IRC, alienou no ano n por 750.000 a sua participação social numa sociedade com sede em Lisboa, também sujeito passivo de IRC, correspondente a 1% dos 10% da participação detida à data da transmissão e que havia sido adquirida em $n-7$ por 500.000, obtém:
- A. Uma mais-valia de 230.000 que concorre para a determinação do lucro tributável.
 - B. Uma mais-valia de 250.000 que não concorre para a determinação do lucro tributável.
 - C. Uma menos-valia que concorre para a determinação do lucro tributável.
 - D. Uma menos-valia que não concorre para a determinação do lucro tributável.
61. Uma sociedade detém uma participação de 5% numa sociedade comercial com sede em Lisboa, sujeito passivo de IRC, adquirida no ano $n-2$, e recebe 50.000 no ano n sob a forma de dividendos correspondentes aos lucros da participada gerados no ano $n-1$. Para efeito de determinação do lucro de tributável do ano n , a sociedade:
- A. Deduz 50.000 ao lucro contabilístico
 - B. Acresce 25.000 ao lucro contabilístico.
 - C. Não deduz nem acresce qualquer montante ao lucro contabilístico.
 - D. Deduz 25.000 ao lucro contabilístico.
62. A sociedade Três Vinténs detém uma participação social de 20% numa sociedade comercial, com sede em Lisboa, sujeito passivo de IRC, a qual foi adquirida no ano $n-2$, e recebe 100.000 no ano n sob a forma de dividendos correspondentes aos lucros da participada gerados no ano $n-1$. Para efeito de determinação do lucro de tributável do ano n , a *sociedade* Vinténs:
- A. Não deduz nem acresce qualquer montante ao lucro tributável.
 - B. Deduz 50.000 ao lucro tributável.
 - C. Acresce 50.000 ao lucro tributável.
 - D. Deduz 100.000 ao lucro tributável.

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

63. 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.

64. 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.

65. 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 |

- a. Alienação 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.

66. 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) Participação na Sociedade *World Tour*, com sede no Reino Unido:

| | |
|--|-----------|
| 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*, com sede em Coimbra:

| | |
|--|--------------|
| 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.

10**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 quantitativos à dedução de prejuízos

Ao longo da existência do IRC sempre existiram limites temporais para o reporte e dedução dos prejuízos fiscais gerados em anos anteriores que variaram ao longo dos anos entre os 4 e 12 anos. Contudo, a partir do período de 2023 esses limites temporais foram eliminados.

Assim, permanece agora o limite quantitativo, que determina que os prejuízos fiscais produzidos num determinado período de tributação são deduzidos até ao limite de 65% do lucro tributável de cada um dos períodos seguintes até se esgotarem.

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.

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

67. Uma empresa iniciou a atividade no ano n e apurou nesse ano um prejuízo fiscal no montante de 500.000 e no ano seguinte, em $n+1$, obteve um lucro tributável de 400.000. A matéria coletável de IRC apurada em $n+1$ é:

- A. 0.
- B. 200.000.
- C. 400.000.
- D. 140.000.

68. A empresa *Universal*, com sede em Aveiro, tem como objeto social a fabricação de bicicletas. No ano n a sociedade apura um Resultado Líquido do Período de 100.000, tendo-se verificado no período os seguintes factos com relevância fiscal (valores em euros):

- Reconhecimento contabilístico de IRC estimado do período no montante de 25.000;
- Reconhecimento contabilístico de rendimentos que estão excluídos de tributação por aplicação das regras de eliminação da dupla tributação económica, no valor de 50.000;
- Prejuízos fiscais a reportados de $n-3$, no montante de 60.000.

Tendo em consideração esta informação, a matéria coletável do ano n da empresa *Universal* é:

- A. 35.000.
- B. 17.500.
- C. 26.250.
- D. 15.000.

69. Considere os seguintes dados relativos a um sujeito passivo de IRC:

- Rendimentos do período: 1.500.000;
- Gastos do período: 1.300.000, dos quais 100.000 não são fiscalmente dedutíveis.
- Prejuízos fiscais reportados do período anterior: 120.000.

Tendo em consideração os dados apresentados, a matéria coletável deste sujeito passivo é:

- A. 80.000.
- B. 180.000.
- C. 35.000.
- D. 105.000.

70. Considere os seguintes dados relativos a um sujeito passivo de IRC:

- Resultado líquido do período: 190.000
- Gastos com depreciações que excedem os limites legalmente estabelecidos: 40.000
- IRC do período: 30.000
- Prejuízos fiscais reportados do período anterior: 200.000

Tendo em consideração esta informação, a matéria coletável deste sujeito passivo é:

- A.** 91.000.
- B.** 80.500.
- C.** 77.000.
- D.** 260.000.

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

71. 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 períodos fiscais, atenuando aquele efeito. Refira em que consiste este princípio e exemplifique.
72. Considere uma empresa iniciou a sua atividade no ano **n-6**, tendo apresentado nesse período um prejuízo fiscal de 100.000. 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 | (90.000) | 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.

11

TAXAS, COLETA E IMPOSTO LIQUIDADO

TAXAS

[Art.º 87.º]

As taxas de IRC são as seguintes:

| Rendimentos | Taxas |
|--|-------|
| De residentes e não residentes com estabelecimento estável | 20% |
| Se qualificados como pequenas ou médias empresas ou <i>mid small cap</i> , até € 50.000 de matéria coletável, aplicando-se a taxa normal ao restante | 16% |
| De entidades não residentes sem estabelecimento estável | |
| – Rendimentos gerais | 25% |
| – Rendimentos de rifas, totoloto, jogo do loto, sorteios ou concursos | 35% |
| – Rendimentos de capitais em contas abertas por titulares, mas em nome de terceiros ou obtidos por entidades residentes em territórios com regimes fiscais mais favoráveis | 35% |
| Rendimento global de entidades residentes que não exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola | 20% |
| <i>Startup</i> , nos termos da Lei n.º 21/2023 | 12,5% |

Conceito de micro, pequenas ou médias empresas (PME)

Para o efeito da aplicação da taxa de 17% aos primeiros 50.000 euros da matéria coletável, qualificam-se como pequena ou média empresa ou empresa de pequena-média capitalização (*Small Mid Cap*), de acordo com o estabelecido no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/200, e exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial.

Assim, 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 **microempresa** é definida quando emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não exceda 2 milhões de euros.

Uma empresa qualifica-se como de pequena-média capitalização (*small mid-cap*) quando, não reunindo as condições materiais para ser uma micro, uma pequena ou uma média empresa, nos termos da referida legislação, empregue, enquanto empresa autónoma, até 500 trabalhadores.

Esta qualificação tem por base a Recomendação da Comissão n.º 2003/361/CE, da Comissão Europeia.

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.

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.

DEDUÇÕES À COLETA

CRÉDITO DE IMPOSTO POR DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL

[Art.º 91.º e 68.º]

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

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

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

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

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).

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

73. No período n , a sociedade Progresso, com um volume de negócios de 60.000.000 e 400 trabalhadores, apura uma matéria coletável de 1.000.000 de euros. De acordo com esta informação, a coleta da sociedade naquele período é:
- A. 0.
 - B. 193.000.
 - C. 200.000.
 - D. 160.000.
74. A coleta de uma empresa que no ano n teve ao seu serviço 30 pessoas, realizou um volume de negócios de 7 milhões de euros e apura uma matéria coletável de 80.000 é:
- A. 12.800.
 - B. 14.000.
 - C. 8.000.
 - D. 16.000.
75. A filial em Portugal da empresa multinacional norte-americana *Westside*, apurou no ano n um lucro tributável de 8.000.000. A derrama estadual devida por aquela empresa é:
- A. 205.000.
 - B. 400.000.
 - C. 240.000.
 - D. 1.280.000.
76. Um sujeito passivo de IRC, com sede no Porto, exerce a atividade de arquitetura de paisagista e apresenta os seguintes valores na sua declaração de IRC do período n :
- Coleta: 100.000
 - Dupla tributação jurídica internacional: 15.000
- De acordo com os dados acima apresentados, o IRC liquidado no período é:
- A. 115.000.
 - B. 100.000.
 - C. 15.000.
 - D. 85.000.

77. A Megabox, sujeito passivo de IRC, com sede em Lisboa, exerce a atividade de decoração de interiores com 10 trabalhadores, declara no período n um volume de negócios de 1.500.000 e apresenta os seguintes valores na sua declaração modelo 22 de IRC do período (em euros):

- Matéria coletável: 100.000
- Dedução à coleta de benefícios fiscais ao investimento: 15.000

De acordo com os dados acima apresentados, o total do IRC liquidado no período é:

- A. 5.000.
- B. 3.000.
- C. 20.000.
- D. 16.000.

78. A sociedade *Tradex*, sujeito passivo de IRC, com sede em Lisboa, exerce a atividade de importação e exportação. No período n declara os seguintes valores:

- Volume de negócios de 75.000.000
- Matéria coletável: 1.000.000
- Crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional: 60.000.

Considerando os dados acima apresentados, o total do IRC liquidado no período é:

- A. 140.000.
- B. 200.000.
- C. 198.000.
- D. 100.000.

79. O IRC liquidado de uma empresa que obtém um lucro tributável de 20.000.000 no período n e que dispõe de um benefício fiscal de apoio ao investimento no montante de 1.500.000 que opera na coleta, é:

- A. 2.700.000.
- B. 2.705.000.
- C. 3.505.000.
- D. 5.505.000.

80. A sociedade Digital, com sede em Lisboa, que reúne as condições para ser qualificada como PME, recebeu de um cliente localizado em Itália o valor líquido de 20.000, o qual foi reconhecido contabilisticamente como rendimento do período, devido pela prestação de um serviço de assistência técnica relacionado com a implementação de um sistema de gestão de *stocks*. Considerando que foram despendidos gastos de 3.000 para a sua realização, que o rendimento obtido foi tributado por retenção na fonte naquele país à taxa de 20%, que a matéria coletável apurada no período foi de 180.000 e a coleta de 35.800, a empresa pode beneficiar de um crédito de imposto por dupla tributação internacional de:

- A. 4.972.
- B. 5.000.
- C. 4.620.
- D. 4.376.

- 81.** O que distingue a dupla tributação jurídica internacional da dupla tributação económica de rendimentos obtidos pelas pessoas coletivas é a:
- A.** Falta de identidade do sujeito tributado.
 - B.** Falta de identidade de objeto tributado.
 - C.** Tributação em impostos análogos.
 - D.** Períodos de tributação coincidentes.

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

82. 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.

12

OUTROS ENCARGOS – DERRAMA MUNICIPAL E TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

A TRIBUTAÇÃO DE DESPESAS EM IRC – AS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

[Art.º 88.º]

As tributações autónomas têm especialmente como objetivo desincentivar, designadamente:

- remunerações em espécie mais vantajosas do ponto de vista fiscal
ou
- 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 controvérsia 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 | |
| – com valor de aquisição < € 37.500 | 8% |
| – com valor de aquisição = ou > € 37.500 e < 45.000 | 25% |
| – com valor de aquisição = ou > € 45.000 | 32% |
| Encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbrida plug-in (PHEV) e movidas a gás natural (GNV) | 2,5%, 7,5% e 15% |
| Encargos relacionados com veículos movidos exclusivamente a energia elétrica (BEV) com valor de aquisição > 62.500 | 10% |
| Encargos dedutíveis relativos a despesas de representação | 10% |

As viaturas ligeiras de passageiros híbrida plug-in (PHEV), qualificadas para efeito de tributação autónoma são as que a bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km.

Os encargos relacionados com veículos movidos exclusivamente a energia elétrica apenas são sujeitos a tributação, à taxa autónoma de 10 %, caso o custo de aquisição destes veículos exceda o definido na portaria a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º, ou seja, 62.500 euros, ficando os veículos de valor de aquisição inferior fora da incidência tributária.

Os veículos ligeiros de mercadorias abrangidos na incidência da tributação autónoma são as que possuem caixa fechada e 4 ou 5 lugares.

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.

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

- 83.** A empresa Metalfix, localizada em Braga, exerce a atividade de fabrico de estruturas metálicas, tendo no período n suportado os seguintes encargos:
- Despesas suportadas com viagens e refeições oferecidas a clientes: 4.000
 - Depreciação de viatura ligeira de passageiros, com motor de combustão, com valor de aquisição de 40.000: 10.000
 - Despesas com combustíveis, seguros e manutenção da viatura ligeira de passageiros: 5.000
- Considerando os encargos referidos, o valor das tributações autónomas calculadas pelo sujeito passivo é de:
- A.** 5.750.
 - B.** 4.150.
 - C.** 3.400.
 - D.** 1.650.
- 84.** A sociedade OK, sujeito passivo de IRC, localizado em Viana do Castelo, dedica-se à atividade de fabricação de embalagens metálicas, tendo suportado no período n os seguintes encargos:
- Depreciação de viatura ligeira de mercadorias com motor de combustão e peso bruto de 1.800 Kg, cujo valor de aquisição foi de 30.000: 7.500;
 - Despesas com combustíveis, seguros e manutenção da viatura ligeira de mercadorias: 4.150;
 - Encargos relativos a ajudas de custo pagas a trabalhador ao serviço da empresa, não faturadas a clientes e não tributadas em sede de IRS do trabalhador: 3.000.
- O valor das tributações autónomas a considerar no período é:
- A.** 1.082.
 - B.** 150.
 - C.** 932.
 - D.** 750.
- 85.** Um sujeito passivo de IRC, com sede em Aveiro, dedica-se à atividade de comércio de eletrodomésticos, tendo suportado no período n os seguintes encargos:
- Despesas não documentadas: 2.500
 - Depreciação de viatura elétrica alimentada a bateria (BEV), cujo valor de aquisição foi de 70.000: 17.500.
 - Despesas com o fornecimento de energia, seguros e manutenção da viatura elétrica: 5.500
- O valor das tributações autónomas a considerar no período é:
- A.** 3.000.
 - B.** 2.250.
 - C.** 3.550.
 - D.** 9.300.

86. O montante a pagar de Derrama Municipal por uma sociedade com um lucro tributável de 600.000 euros, sede em Loures e sem qualquer outro estabelecimento estável noutra concelho no País é:
- A. 4.500.
 - B. 126.000.
 - C. 102.000.
 - D. 9.000.

PROBLEMAS E QUESTÕES PARA DISCUSSÃO

87. Considere que a sociedade *Aramex* 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 passeios e espetáculos oferecidos a fornecedores: 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.

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

| | |
|--------------------|------------|
| Volume de negócios | 85.000.000 |
| Lucro tributável | 7.800.000 |
| Coleta | 1.638.000 |

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

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

| | |
|--------------------|-----------|
| Volume de negócios | 2.750.000 |
| Lucro tributável | 150.000 |

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

90. 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.

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

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

Cálculo dos pagamentos adicionais por conta

[Art.º 105.º-A]

Os pagamentos adicionais por conta (PAC) 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 adicional 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 | $\frac{6.000.000 \times 2,5\% + 27.500.000 \times 4,5\% + (\text{lucro t. } (n-1) - 35.000.000) \times 6,5\%}{3}$ |

PERGUNTAS DE ESCOLHA MÚLTIPLA

91. A Clínica Santa Maria, prestadora de serviços de saúde, localizada em Lisboa, relativamente ao IRC do período de n , evidencia os seguintes dados:

- IRC liquidado 100.000
- Retenções na fonte 10.000
- Pagamentos por conta 27.000
- Derrama municipal 3.800
- Tributações autónomas 4.400

Considerando valores indicados, o montante total do imposto a pagar com a entrega da declaração de rendimentos do período é:

- A. 128.800.
- B. 63.600.
- C. 71.200.
- D. 145.200.

92. Uma sociedade reportou na sua declaração modelo 22 de IRC relativamente ao período de $n-1$ os seguintes valores (em euros):

- Volume de negócios: 1.000.000
- Coleta: 55.000
- Retenções na fonte: 25.000

De acordo com aqueles valores, o montante do pagamento por conta a efetuar por aquela sociedade até 31 de julho do ano n é:

- A. 9.500.
- B. 8.000.
- C. 10.000.
- D. 30.000.

93. A empresa Microesfera obteve no período n um volume de negócios de 450.000, tendo reportado na sua declaração de rendimentos do mesmo período uma coleta de IRC de 12.000 e 1.800 de retenções na fonte. De acordo com aqueles valores, o montante total dos pagamentos por conta a efetuar por aquela sociedade durante o ano $n+1$ é:

- A. 12.000.
- B. 8.160.
- C. 9.690.
- D. 30.000.

94. A sociedade *BigWave*, localizada na Ericeira, tem como objeto social a fabricação de pranchas para surf, ascendendo a 90.000 euros o montante total de pagamentos por conta a efetuar conta no período n. Depois de efetuados os dois primeiros pagamentos, verifica-se, de acordo com os elementos disponíveis, que a estimativa do imposto que será devido com base na matéria coletável do período de tributação n é de 40.000 euros. O terceiro pagamento por conta pode ser de:
- A. 15.000.
 - B. 10.000.
 - C. 30.000.
 - D. 0.
95. Uma empresa exportadora de bolachas e biscoitos, com sede em Coimbra, obteve no período n-1 um lucro tributável de 8.500.000 euros, estando obrigada no período n a efetuar pagamentos adicionais por conta no montante total de:
- A. 255.000.
 - B. 230.000.
 - C. 65.000.
 - D. 195.000.

PROBLEMA PARA DISCUSSÃO

96. 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.

14

RETENÇÕES NA FONTE

Conceito e fundamento

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.

A retenção na fonte constitui uma forma de aproximação do pagamento do imposto ao momento do respetivo facto gerador.

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.

QUESTÃO PARA DISCUSSÃO

97. 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.

15

OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS E ACESSÓRIAS

As principais obrigações dos contribuintes 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

16

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL E DO IRC LIQUIDADO - PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO MODELO 22

A mecânica do IRC

A mecânica do IRC assenta no seguinte processo que conduz à determinação do lucro tributável, matéria coletável, coleta, IRC liquidado e IRC a pagar ou a recuperar, neste último caso, incluindo, quando for o caso, o montante da derrama municipal e das tributações autónomas, o que designa por total a pagar ou a recuperar.

Processo de cálculo do IRC – síntese

| | |
|------------|---|
| | Resultado antes de impostos (RAI) |
| (+/-) | 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] |

EXERCÍCIOS DE APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

98. A empresa Izzzi exerce a atividade de comércio grossista e apresenta a seguinte informação contabilística e fiscal relativamente ao período n (valores em euros):

- A. Os rendimentos reconhecidos contabilisticamente no período totalizam o montante de 1.000.000, no qual está incluído o recebimento de 50.000 de dividendos de uma participação de 10% no capital numa sociedade comercial com sede em Espanha, adquirida em dezembro de $n-1$;
- B. Os gastos reconhecidos contabilisticamente no período totalizam o montante de 700.000, no qual estão incluídas as seguintes verbas:
- Reconhecimento de uma perda por imparidade no valor de 12.000, relacionada com um crédito do mesmo valor resultante da atividade normal da empresa, que se encontra em mora desde 31 de março de $n-1$, e que resulta de evidência objetiva da significativa dificuldade financeira do devedor e não se espera que venha a receber qualquer montante daquela dívida, tendo sido efetuadas diligências para a sua cobrança;
 - Depreciação à taxa máxima legalmente permitida de uma viatura ligeira de passageiros, adquirida em $n-2$, com um valor de aquisição de 40.000;
 - Alienação de vitrinas por 24.000, adquiridas em $n-6$ e com valor escriturado de 10.000, tendo sido declarada a intenção de reinvestimento da totalidade do valor de realização.

Tendo em consideração a informação apresentada:

- a) Efetue o enquadramento de cada uma das operações de acordo com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis e calcule os valores a acrescentar ou deduzir ao lucro tributável.
- b) Determine o lucro tributável do período.

Pretende-se que efetue a resposta no Quadro 07 simplificado da Declaração Modelo 22 (abaixo), inserindo a fundamentação jurídico-tributária, os cálculos e os valores apurados nos respetivos espaços. Formule as hipóteses que considerar necessárias para preencher eventuais lacunas da informação (sugere-se que substitua o RLP pelo RAI).

99. A empresa *Fortuna*, fabricante de sabonetes, localizada em Mafra, dispõe da seguinte informação contabilística no fecho de contas do período de n (valores em euros):

A. Os rendimentos reconhecidos contabilisticamente no período totalizaram 1.000.000, incluindo:

- Vendas de sabonetes: 900.000;
- Recebimento de 100.000 de dividendos relativos à participação adquirida em n-4 de 20% do capital de uma sociedade industrial de produtos oleaginosos, com sede em Almada, relativos ao período fiscal de n-1.

B. Os gastos reconhecidos no período totalizaram a 850.000, os quais incluem:

- Depreciação à taxa máxima legal de viatura ligeira de passageiros, adquirida em n, por 40.000;
- Perda por imparidade relativa a um crédito de 60.000 sobre o cliente *Loja Sol*, reconhecida contabilisticamente no período pelo mesmo valor. O crédito encontra-se em mora desde 20 de janeiro de n, tendo sido efetuadas diversas diligências para a sua cobrança desde essa data sem qualquer resultado.
- IRC, incluindo as tributações autónomas, no montante de 30.000.

Pretende-se que, tendo em consideração a informação apresentada, efetue o enquadramento jurídico-tributário em sede de IRC de cada um dos factos relatados (pontos A1 a B3) e proceda ao apuramento do lucro tributável do período de n.

Formule as hipóteses que considere necessárias para preencher eventuais lacunas da informação.

100. A *Zip-Zip*, fabricante de fechos de correr, apresenta a seguinte informação contabilística relativamente ao período n (valores em euros):

- i. Os rendimentos reconhecidos contabilisticamente no período totalizam o montante de 500.000;
- ii. Os gastos reconhecidos contabilisticamente no período totalizam o montante de 400.000, nos quais estão incluídos os provenientes de:
 - Alienação por 40.000 de uma máquina de uso específico, adquirida em n-4 por 30.000, cujas depreciações acumuladas à data do desreconhecimento contabilístico era de 25.700, sem intenção expressa de reinvestimento;
 - Multa de trânsito, no valor de 900;
 - Perda por imparidade relativa a um crédito de cliente no valor de 10.000, em mora desde 31 de julho de n, que resulta de evidência objetiva de significativa dificuldade financeira do devedor e não se espera que venha a receber qualquer montante daquela dívida, existindo provas objetivas de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

Tendo em consideração a informação apresentada:

- a) Efetue o enquadramento de cada uma das operações de acordo com as disposições jurídico-tributárias aplicáveis e calcule os valores a acrescer ou deduzir ao lucro tributável.
- b) Determine o lucro tributável do período da *Zip*.

Pretende-se que efetue a resposta no Quadro 07 simplificado da Declaração Modelo 22 (abaixo), inserindo a fundamentação jurídico-tributária, os cálculos e os valores apurados nos respetivos espaços (**a acrescer** ou **a deduzir**). Formule as hipóteses que considerar necessárias para preencher eventuais lacunas da informação (sugere-se que substitua o RLP pelo RAI).

- 101.** A sociedade *Inspiração* exerce a atividade de comércio grossista e apresenta a seguinte informação contabilística e fiscal relativamente ao período de n (valores em euros):
- A. Os rendimentos reconhecidos contabilisticamente no período totalizam o montante de 1.000.000.
 - B. Os gastos reconhecidos contabilisticamente no período totalizam o montante de 800.000, no qual estão incluídos:
 - 1. Reconhecimento de uma perda por imparidade de 12.000, relacionada com um crédito do mesmo valor resultante da atividade normal da empresa, que se encontra em mora desde 31 de março de n, e que resulta de evidência objetiva da significativa dificuldade financeira do devedor e não se espera que venha a receber qualquer montante daquela dívida, tendo sido efetuadas diligências para a sua cobrança;
 - 2. Depreciação à taxa anual de 25% de uma viatura ligeira de passageiros, adquirida em n-1, com valor de aquisição de 40.000;
 - 3. Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) do período, no montante de 50.000.

Pretende-se que, tendo em consideração a informação apresentada, efetue o enquadramento jurídico-tributário em sede de IRC de cada um dos factos relatados (pontos A a B3) e determine o lucro tributável do período do período n. Formule as hipóteses que considere necessárias para preencher eventuais lacunas da informação

102. A empresa *Pequenos Mágicos*, localizada em Oeiras, exerce a atividade de organização de eventos e dispõe da seguinte informação contabilística no fecho de contas do período fiscal de n - valores em euros:

A. Os rendimentos reconhecidos contabilisticamente no período totalizaram 700.000, os quais incluem:

- Prestações de serviços: 600.000;
- Alienação de um equipamento de energia social por 20.000, que havia sido adquirido em n-3 e cujo valor escriturado à data da alienação era de 15.000. A empresa tem intenção de reinvestir o valor de realização.
- Recebimento de 40.000 de dividendos relativos a uma participação adquirida em n-4 de 10% do capital de uma sociedade de *catering*, com sede em Lisboa, relativos ao período fiscal de n-1.

B. Os gastos ascenderam a 600.000, os quais incluem:

- IRC do período, no montante de 16.000.
- Juros de mora devidos num processo de execução fiscal, no montante de 9.000.

Pretende-se que, tendo em consideração a informação apresentada, efetue o enquadramento jurídico-tributário em sede de IRC de cada um dos factos relatados (pontos A1 a B2) e determine o lucro tributável do período n. Formule as hipóteses que considere necessárias para preencher eventuais lacunas da informação

103. A empresa *Original*, com sede no Porto, exerce a atividade de fabricação de têxteis, tendo no período de n reconhecido contabilisticamente os seguintes valores (em euros):

- Os rendimentos do período totalizaram 1.000.000
- Os gastos do período totalizaram a 850.000

Relativamente ao mesmo período de n, dispõe-se ainda de informação relativamente aos seguintes factos reconhecidos na contabilidade:

- A.** Reconhecimento de uma imparidade no montante de 10.000, relativa a um crédito da atividade normal da empresa no mesmo valor, em mora desde 31 de julho de n, sabendo-se que resulta de evidência objetiva de significativa dificuldade financeira do devedor e não se espera que se venha a receber qualquer montante daquela dívida, tendo ainda sido efetuadas diligências para o seu recebimento.
- B.** Depreciação à taxa máxima fiscalmente admitida de viatura ligeira de passageiros, com motor de combustão, adquirida em n-1, por 50.000.
- C.** Alienação por 40.000 de uma máquina de corte, reconhecida no ativo fixo tangível em n-5, com valor escriturado à data da venda de 22.500. A empresa pretende reinvestir a totalidade do valor de realização da alienação do ativo.
- D.** Recebimento de 100.000 de dividendos da sua participada *ZyC*, com sede em Espanha, que exerce a atividade de comércio de produtos têxteis. A participação foi adquirida em 20 de março de n-1, correspondendo a 12,5% do capital social daquela entidade.

Pretende-se que, tendo em consideração a informação apresentada, efetue o enquadramento jurídico-tributário em sede de IRC de cada um dos factos relatados nos pontos A. a D. (nos espaços abaixo deixados em branco) e proceda ao apuramento do lucro tributável do período de n. Formule as hipóteses que considere necessárias para preencher eventuais lacunas da informação.

104. A sociedade *Boa Hora*, localizada na Guarda, exerce a atividade de fabricante de relógios e dispõe da seguinte informação contabilística no fecho de contas do período fiscal de n (valores em euros):

A. Os rendimentos reconhecidos contabilisticamente no período totalizam 2.900.000, incluindo os provenientes da alienação a um investidor residente em Espanha da participação de 10% no capital social da Agência Primaz, com sede em Lisboa, adquirida em n-6 por 100.000, cujo valor da venda, nos termos do contrato celebrado com o investidor que é sujeito passivo de imposto sobre lucros em Espanha, foi de 150.000.

B. Os gastos reconhecidos contabilisticamente no período totalizam 2.500.000, incluindo:

B1. Despesas de representação tituladas por uma fatura emitida nos termos legais pela Agência de Viagens Sol, no montante de 8.800, com o descritivo indica “Viagens aéreas e estadia de 7 noites em hotel para 4 pessoas em Cancún-México”.

B2. Aquisição de máquina de solda a laser para relojoaria, no valor de 24.000. Foi-lhe atribuído um período de vida útil de 4 anos, sendo a taxa máxima admitida pela legislação fiscal de 14,28%.

B3. Constituição de provisão no montante de 15.000, para fazer face a encargos de processos judiciais em curso relativos a coima aplicada pela Autoridade para as Condições do Trabalho, por incumprimento de obrigações de natureza laboral com os trabalhadores.

Pretende-se que, tendo em consideração a informação apresentada, proceda ao enquadramento jurídico-tributário em sede de IRC de cada um dos factos identificados nos pontos A. e B. (nos espaços deixados em branco) e efetue o apuramento do lucro tributável do período. Formule as hipóteses que considere necessárias para preencher eventuais lacunas da informação.

105. 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 |
| | | | | |

- a) 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.
- b) 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.

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

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

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

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

- d) Reconhecimento contabilístico no período das seguintes imparidades:

| Documento | Data vencimento | Valor do crédito | Imparidade do período |
|---|-------------------|------------------|-----------------------|
| Fatura n.º 1.000, debitada ao cliente Condomínio do Monte | <u>n-1</u> .05.15 | 50.000 | 25.000 |
| Fatura n.º 2.670, debitada ao cliente Brics, Lda. | <u>n</u> .10.15 | 30.000 | 30.000 |
| Saldo | | 80.000 | 55.000 |

Relativamente a estes créditos observa-se o seguinte:

- As imparidades resultam de evidência objetiva de significativa dificuldade financeira dos devedores e não se espera que se venha a receber qualquer montante daquelas dívidas.
 - Os créditos acima referidos respeitam à atividade normal da empresa e existem documentos arquivados na pasta “clientes em mora” que comprovam terem sido efetuadas diligências para o recebimento dos créditos ainda não cobrados.
 - O cliente Brics tem pendente no Tribunal de Comércio um processo de insolvência.
- e) Relativamente a uma máquina adquirida por 100.000 e entrada em funcionamento em n-4, com um período de vida útil de 5 anos, foi reconhecida uma perda por imparidade em n-3, no montante de 15.000;
 - f) Depreciação dos seguintes elementos do seu ativo fixo tangível:

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

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

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

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

Pretende-se que:

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

107. Considere os seguintes dados da empresa Soluções, prestadora de serviços de tratamento de 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.

108. 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.

RESOLUÇÕES

2 - INCIDÊNCIA E ISENÇÕES

1. (B) – A totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português.
2. (C) – Residência e fonte.
3. **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.

3 - DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

4. (B) – Sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias verifica-se o acolhimento do tratamento contabilístico.
5. (A) – 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.
6. (C) – Eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.
7. (A) – Da entrega ou expedição dos bens correspondentes.
8. (B) - Aplicação territorial de regras fiscais para evitar a dupla tributação.
9. (C) - Reconhecimento de rendimentos apenas quando se encontram realizados.
10. Modelo de dependência parcial da fiscalidade relativamente à contabilidade.

11. Lucro tributável e matéria coletável

- 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.

4 - RENDIMENTOS, GASTOS E VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

12. (D) – Nenhum dos anteriormente referidos.

13. (C) - Danos causados em propriedade alheia por despejo de resíduos industriais.

14. (D) – 200.000.

15. (B) – 43.000.

16. 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.

17. 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.

18. 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 conseqüentemente 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.

5 - PERDAS POR IMPARIDADES

19. (B) – O valor escriturado e o valor realizável líquido à data do balanço desde que este seja estimado com base nos últimos preços que em condições normais de mercado tenham sido praticados e sejam inferiores aquele.
20. (B) – Pode ser aceite como gasto fiscal desde que o preço de venda estimado corresponda aos últimos que em condições normais tenham sido praticados pela empresa.
21. (D) – Nos últimos preços de venda que em condições normais tenham sido praticados e sejam inferiores à quantia escriturada.
22. (A) – O devedor tenha pendente processo de insolvência.
23. (D) – Nenhuma das respostas está correta.
24. (B) – Não é fiscalmente dedutível.
25. (D) – Nenhuma das respostas anteriores está correta.
26. (C) – Constituem componentes positivas do lucro tributável do respetivo período de tributação.
27. (C) – 2.500.
28. (A) – 7.500.

29. 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 que constam 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.

30. 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.

TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO - IRC

| 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 | 0% | 0 | 23.500 |
| 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 | 57.250 | 81.500 | 138.750 | | 33.000 | 48.500 |

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.

6 - PROVISÕES

31. (A) – Indemnização a pagar a um cliente pelo fornecimento de materiais defeituosos.
32. (C) – Indemnização devida a trabalhador por despedimento por extinção de posto de trabalho.
33. (B) – 50.000.
34. 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.

7 - DEPRECIações E AMORTIZAções

35. (A) – Sofram perdas de valor com caráter sistemático resultantes da sua utilização.

36. (D) – 3.750.

37. (B) – 15.000.

38. (C) – 16.665.

39. (C) – 16.000.

40. 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 caráter 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 à 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.

41. 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.

42. 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.

43. 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 | | | | |

44. Perdas por imparidade em ativos não correntes

- b) 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.

- c) O valor escriturado de 70.000 da máquina eletrónica, que sofreu uma avaria grave e não é economicamente rentável proceder à sua reparação, desreconhecido contabilisticamente no mesmo ano em que se procedeu ao seu abate físico, não tendo consequentemente qualquer valor de mercado naquelas condições, é aceite fiscalmente.

Com efeito, conforme dispõe o art.º 31.º-B, n.º 1, podem ser aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas 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.

d) Em n-1 havia sido reconhecida uma perda de imparidade relativamente a uma máquina de composição adquirida em n-3 por se ter considerado que o montante pelo qual a mesma se encontra escriturado não poderia ser recuperado, devido a uma avaria grave ocorrida:

- Custo de aquisição: 120.000
- Perda por imparidade: 26.000
- Valor escriturado em 31.12.n depois de reconhecida a imparidade: 22.000

São deduzidas as perdas por imparidade que tenham sido contabilizadas e tributadas em períodos de tributação anteriores, mas que respeitem fiscalmente a este período de tributação.

De acordo com o artigo 31.º-B, n.º 7, as perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais 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.

8 - MAIS-VALIAS E REINVESTIMENTO

45. (A) – 30.000 a acrescer.
46. (C) – 10.000.
47. (C) – 4.650.
48. (B) – 14.300.
49. (D) – Dedução de 45.000 e acréscimo de 20.700.
50. (C) – 32.500.
51. (B) – 486.880.
52. (B) – Acréscimo de 13.640 e dedução de 17.650.
53. (D) – Nenhum dos anteriormente referidos.

54. 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 conseqüentemente 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

$$\begin{aligned} MVR &= VR - \text{Encargos} - (VA - DA) \times CDM \Leftrightarrow MV = (1.600.000 - 50.000) - (1.150.000 - 200.000) \times 1,11 \\ &= 1.550.000 - 1.054.500 = 495.500 \end{aligned}$$

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.

55. 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) = $750.000 \times 0,0833 \times 8 = 499.800$

⇒ **Aparelhos de medida: Código 1255 - taxa 12,50%**

Depreciações praticadas (de $n-2$ até n , 2 anos) = $80.000 \times 0,125 \times 2 = 20.000$

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%).

9 - REGIME DE PARTICIPATION EXEMPTION

56. (D) – Não concorrem para a determinação do lucro tributável desde que preencham requisitos iguais aos exigidos para a eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos.
57. (A) – Não concorrem para a determinação do lucro tributável se as partes sociais respeitarem a entidades com residência em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo.
58. (D) – Não concorrem para a formação do lucro tributável desde que a participação detida não seja inferior a 10% do capital social.
59. (C) – Não deduz nem acresce qualquer montante.
60. (B) – Uma mais-valia de 250.000 que não concorre para a determinação do lucro tributável.
61. (C) – Não deduz nem acresce qualquer montante ao lucro contabilístico.
62. (D) – Deduz 100.000 ao lucro tributável.
63. Dedução de lucros anteriormente tributados

| # | Transacções 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:

- a) O sujeito passivo detenha direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do art.º 69.º, uma participação não inferior a 10% do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;
- b) A participação tenha sido detida de modo ininterrupto durante o ano anterior à distribuição ou, se detida à menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para complementar aquele período;
- c) O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal;
- d) A entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC ou de imposto análogo;
- e) A entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

Conforme dispõe o n.º 9 do art.º 51.º, nos casos em que os requisitos previstos nos números anteriores não se mostrem preenchidos, os lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo podem ainda beneficiar de crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do disposto nos art.ºs 91.º, e de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional, ao abrigo do 91.º-A.

64. Dedução de lucros anteriormente tributados

Radical

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.

65. 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 ripristinada 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 | |

66. 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.

10 – DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

67. (D) – 140.000.

68. (C) – 26.250.

69. (B) – 180.000.

70. (A) – 91.000.

71. 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 verificarem lucros tributáveis.

72. Reporte de prejuízos fiscais

Nos termos do art.º 52.º, os prejuízos fiscais apurados são dedutíveis aos lucros tributáveis dos períodos de tributação posteriores.

Neste caso, seria o seguinte o quadro de dedutibilidade dos anos de n-5 a n tendo em consideração ainda que a dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 65% 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 | -90.000 | 60.000 | 100.000 |
| Prejuízos fiscais reportados | | | | | | |
| - de n-6 | 100.000 | 87.000 | 35.000 | 0 | 0 | 0 |
| - de n-2 | | | | | 90.000 | 51.000 |
| Prejuízos fiscais dedutíveis (limite de 65% do LT) | 13.000 | 52.000 | 35.000 | 0 | 39.000 | 51.000 |
| Matéria coletável | 7.000 | 28.000 | 115.000 | 0 | 21.000 | 49.000 |

11 – TAXAS, COLETA E IMPOSTO LIQUIDADO

73. (C) – 210.000
74. (B) – 14.800.
75. (A) – 205.000.
76. (D) – 85.000.
77. (B) – 3.000.
78. (A) – 150.000.
79. (C) – 3.505.000.
80. (D) – 4.376.
81. (A) – Falta de identidade do sujeito passivo.
82. Crédito de imposto por 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 CIRCI.

Determinação do crédito de imposto

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.

12 – OUTROS ENCARGOS – DERRAMA MUNICIPAL E TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

83. (B) – 4.150.

84. (A) – 1.082.

85. (C) – 3.550.

86. (D) – 9.000.

87. Tributações autónomas

De acordo com o art.º 88.º do CIRC.

| | Valor contab. | % | (=) |
|--|---------------|-----|---------------|
| Encargos não documentados | 10 000 | 50% | 5 000 |
| Despesas de representação | 3 100 | 10% | 310 |
| Encargos com Renault com valor de aquisição de 40.000 | | | |
| Depreciações | 5 500 | 25% | 1 375 |
| Combustíveis | 6 800 | 25% | 1 700 |
| Seguros | 1 150 | 25% | 288 |
| Encargos com viatura Mercedes com valor de aquisição de 56.000 | | | |
| Depreciações | 14 000 | 32% | 4 480 |
| Combustíveis | 1 680 | 32% | 538 |
| Seguros | 3 900 | 32% | 1 248 |
| TOTAL | | | 14 938 |

88. 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 |

89. Derrama municipal

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

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

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

No caso dos sujeitos passivos que tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a €50.000, o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre os gastos com a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional nos termos do n.º 1 do art.º 18.º do RFALEI.

As taxas da derrama por município são divulgadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), através de Ofício Circulado publicado anualmente.

No caso concreto da Hexágono, com estabelecimento situado apenas no concelho de Setúbal, a taxa fixada para a Derrama Municipal em é de 1,5%.

Logo, a Derrama Municipal será calculada do seguinte modo:

$$\text{Lucro tributável} \times 1,5\% = 150.000 \times 1,5\% = 2.250.$$

Este valor será inscrito no Quadro 10 Campo 364 – Derrama Municipal, da Declaração Modelo 22 de IRC.

90. Pernambuco

- b) A taxa do IRC é de 20%, 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 €50 000 de matéria coletável é de 16 %, aplicando-se a taxa prevista no número anterior ao excedente.
- c) 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.

| | | | |
|--------------------------|------------|-----|-----------|
| Art.º 87.º, n.º 2 | | | |
| Matéria coletável | 100 000,00 | | |
| Até | 50 000,00 | 16% | 8 000,00 |
| Excedente | 50 000,00 | 20% | 10 000,00 |
| Coleta de IRC do período | | | 18 000,00 |

13 – PAGAMENTO

91. (C) – 71.200.

92. (A) – 9.500.

93. (B) – 8.160.

94. (D) – 0.

95. (D) – 195.000.

96. Pagamentos antecipados - por conta do imposto apurado a final

- i. Os pagamentos por conta (PPC) são devidos de acordo com as regras do Art.º 104.º, os cálculos são efetuados conforme o disposto no art.º 105.º, tendo ainda em conta a limitação aos pagamentos, de acordo com o art.º 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 |

- ii. 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:

| | 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 |

RETENÇÕES NA FONTE

97. 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 carácter 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:

- Pagamento de royalties – sujeito a retenção conforme disposto no art.º 94.º, n.º 1, al. a).
- 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.
- 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.
- 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).
- 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.

16 – APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL E DO IRC LIQUIDADO – PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO MODELO 22

98 – IZZI

Rendimentos – Gastos = RAI ► $1.000.000 - 700.000 = 300.000$

A ACRESCEER

Perda por imparidade de crédito que preenche requisitos para dedutibilidade até 75% - 21 meses em mora (hipótese de não ter sido reconhecida contabilisticamente ou fiscalmente no período anterior)

Art.º 23.º, n.º 2, al. h), conjugado com o art.º 28.º-A, n.º 1, al. a) e art.º 28.º-B, n.º 2, al. c)

Depreciação de viatura ligeira de passageiros à taxa legal máxima – D.R. n.º 25/2009, Tabela II, código 2375 – veículos ligeiros e mistos – taxa 25%

$VA = 40.000 \times 25\% = 10.000$

Limite máximo de depreciação aceite fiscalmente = $25.000 \times 25\% = 6.250$

Excesso fiscal da depreciação = $10.000 - 6.250 = 3.750$

Art.º 23.º, n.º 2, al. h), conjugado com o art.º 29.º e 30.º, n.º 1, e art.º 34.º, n.º 1, al. e), conforme limites estabelecidos pela Portaria 467/2010

Alienação de ativo fixo tangível

$MVR = 24.000 - 10.000 \times 1,03 = 13.700 \times 0,5 = 6.850$

Aplica o coeficiente de desvalorização monetária previsto na Portaria n.º 220/2020

Art.º 20.º, n.º 1, al. h), conjugado com o art.º 48.º, n.º 1, por ter declarado o reinvestimento total do valor de realização.

A DEDUZIR

Alienação de ativo fixo tangível

$MVC = 24.000 - 10.000 = 14.000$, sem relevância fiscal por força do art.º 20.º, n.º 1, al. h), *a contrario sensu*

Recebimento de dividendos de participação de 10% no capital numa sociedade comercial com sede em Espanha, adquirida em dezembro de 2019, que preenche os requisitos previstos no art.º 51.º, para efeito de eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos.

99 – FORTUNA

A1. Vendas de sabonetes

Consideram-se rendimentos e ganhos, os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente, os relativos a vendas, conforme dispõe o art.º 20.º, n.º 1, pelo que são reconhecidos fiscalmente pela totalidade, estando já integrados no resultado contabilístico divulgado, não havendo lugar a qualquer correção para a determinação do lucro tributável.

A2. Recebimento de dividendos

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:

- f) O sujeito passivo detém uma participação não inferior a 10% do capital social (20% no caso concreto);
- g) A participação tem sido detida de modo ininterrupto durante o ano anterior à distribuição foi adquirida em 2020 (+ de 2 anos no caso concreto);
- h) O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal, o que se verifica pois trata-se de uma empresa industrial;
- i) A entidade que distribui os lucros ou reservas está sujeita e não isenta de IRC, pois é uma sociedade industrial de produtos oleaginosos, tem residência no território nacional, não tendo por isso residência em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

Cumpridos os requisitos, o valor de 100.000 de dividendos recebidos (lucros tributados da participada no ano anterior), são deduzidos ao resultado contabilístico para a determinação do lucro tributável, afim de que seja eliminada a dupla tributação económica dos lucros distribuídos.

B1. Depreciação de viatura ligeira de passageiros

De acordo com o art.º 34.º, n.º 1, al. e), não são fiscalmente dedutíveis as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros e mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição excedente ao montante definido na Portaria 467/2020.

De acordo com o Decreto Regulamentar n.º 25/2009 - Tabela II – Código 2375 – Veículos ligeiros e mistos, a taxa máxima legal de depreciação é de 25%, pelo que é essa que deve ser utilizada.

Assim, o excesso apurado é de 3.750, resultante da diferença de 40.000 x 25% (depreciação contabilística) - 25.000 x 25% (limite fiscal para a depreciação) que deve ser acrescido ao resultado contabilístico para a determinação do lucro tributável.

B2. Perda por imparidade

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 e que estejam

relacionadas com créditos resultantes da atividade normal da empresa e que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade.

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 no caso concreto em que o crédito está em mora há mais de 6 meses (mas menos de 12 meses) desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

Nestas condições, é aceite a dedução fiscal de 25% do valor crédito 15.000 (60.000 x 25%), pelo que o excesso de 45.000 (60.000-15.000) deve ser acrescido ao resultado contabilístico para determinação do lucro tributável.

B3. IRC, incluindo tributações autónomas

No art.º 23.º-A, o legislador considerou expressamente um conjunto de encargos como não dedutíveis, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação.

Entre esses encargos está, nos termos do n.º 1, al. a), daquele artigo, o IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros, pelo que o valor não é fiscalmente dedutível.

Contudo, dado que o $RLP = RAI + IRC$, caso o ponto de partida para o cálculo do lucro tributável seja o RLP do período = 150.000 – 30.000 = 120.000, então o valor do IRC deve ser acrescido ao resultado contabilístico para determinação do lucro tributável.

A. Apuramento do lucro tributável

- Identifique apenas as operações e os respetivos valores, não necessita incluir a fundamentação jurídico tributária

| | | |
|--|-----------------------|---------|
| RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO | (1.000.000 – 850.000) | 150.000 |
| Acréscimos | | |
| (B3) IRC, incluindo as tributações autónomas | | 30.000 |
| (B2) Perda por imparidade em crédito para além dos limites legais | | 45.000 |
| (B1) Depreciação não aceite como gasto | | 3.750 |
| SOMA (Total dos acréscimos) | | 78.750 |
| Deduções | | |
| (A2) Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos | | 100.000 |
| SOMA (Total das deduções) | | 100.000 |
| PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS | | |
| LUCRO TRIBUTÁVEL | | 128.750 |

100 – ZIP-ZIP

A ACRESCEER

Nos termos do art.º 20, n.º 1, h), do CIRC, as mais-valias realizadas concorrem para a formação do lucro tributável. As mais-valias são determinadas nos termos dos art.ºs 46.º e 47.º, sendo o coeficiente de desvalorização da moeda aplicável o publicado na Portaria nº 220/2020

$$\text{MVR} = \text{Valor de realização} - (\text{valor de aquisição} - \text{depreciações acumuladas}) \times \text{cdm}$$

$$\text{MVR} = 40.000 - (30.000 - 25.700) \times 1,02 = 35.614$$

Não se verificando intenção expressa de reinvestimento do valor de realização, nos termos previstos no art.º 48.º do CIRC, a mais-valia é tributada na totalidade.

Multa de trânsito, não é dedutível para efeito de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizada como gasto do período de tributação, nos termos previstos no art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)

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. a) a *contrario sensu*

A DEDUZIR

Art.º 23, n.º 1, h) a *contrario sensu*, deve ser deduzida, pois apenas as mais-valias realizadas devem ser consideradas para a determinação do lucro tributável

$$\text{MVC} = \text{Valor de realização} - (\text{valor de aquisição} - \text{depreciações acumuladas})$$

$$\text{MVR} = 40.000 - (30.000 - 25.700) = 35.700$$

101 – INSPIRAÇÃO

102 - PEQUENOS MÁGICOS

RESPOSTA A1

Consideram-se rendimentos e ganhos, os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente, os relativos a vendas, conforme dispõe o art.º 20.º, n.º 1, pelo que as prestações de serviços são reconhecidos fiscalmente pela totalidade, estando já integrados no resultado contabilístico divulgado, não existindo assim o apuramento de diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade, pelo que não há lugar a qualquer correção para a determinação do lucro tributável.

RESPOSTA A2

As mais e menos-valias realizadas são consideradas rendimentos ou gastos, nos termos de art.º 20.º e 23.º, respetivamente.

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, respeitantes a ativos fixos tangíveis, o que é caso concreto da alienação de um equipamento de energia solar.

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 253/2022, de 20 de outubro, conforme dispõe o art.º 47.º.

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, detidos por um período não inferior a 1 ano, é considerada em metade do seu valor, desde que o respetivo valor de realizado tenha sido reinvestido na totalidade ou haja a intenção de o fazer no prazo de 2 anos.

| VR | Encargos com a alienação | VA | DA | CDM | MVC | MVR |
|--------|--------------------------|---------|----|-------|-------|-------|
| 20 000 | | 15 000* | | 1,01 | 5 000 | 4 850 |
| | | | | 4 850 | | 2 425 |

* O valor escriturado corresponde à diferença entre o valor de aquisição reconhecido e as depreciações acumuladas e que neste caso é de 15.000 euros, conforme o enunciado.

As mais-valias contabilísticas não são relevantes fiscalmente conforme dispõe o art.º 20.º, n.º 1, al. h), a *contrario sensu*, mas apenas as mais-valias realizadas são reconhecidas fiscalmente pelo que temos que

anular as mais-valias contabilísticas, por dedução ao resultado contabilístico de 5.000 euros, para evitar dupla tributação.

As mais-valias realizadas são acrescidas ao resultado contabilístico em metade do seu valor, ou seja, $4.850 \times 0,5 = 2.425$ euros.

RESPOSTA A3

Nos termos do art.º 51.º, n.º 1, os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

- a) O sujeito passivo detém uma participação não inferior a 10% do capital social (10% no caso concreto);
- b) A participação tem sido detida de modo ininterrupto durante o ano anterior à distribuição foi adquirida em 2018 (+ de 2 anos no caso concreto);
- c) O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal, o que se verifica pois trata-se de uma empresa de prestação de serviços;
- d) A entidade que distribui os lucros ou reservas está sujeita e não isenta de IRC, pois é uma sociedade industrial de produtos oleaginosos, tem residência no território nacional, não tendo por isso residência em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

Como se pode verificar todos os requisitos estão cumpridos, pelo que o valor de 40.000 euros de dividendos recebidos (lucros tributados da participada no ano anterior), são deduzidos ao resultado contabilístico para a determinação do lucro tributável, afim de que seja eliminada a dupla tributação económica dos lucros distribuídos.

RESPOSTA B1

No art.º 23.º-A, o legislador considerou expressamente um conjunto de encargos como não dedutíveis, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação.

Entre esses encargos está, nos termos do n.º 1, al. a) daquele artigo, o IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros, pelo que o valor de 16.000 euros deve ser acrescido ao resultado contabilístico para determinação do lucro tributável.

RESPOSTA B2

Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, as multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade, conforme determina o art.º 23.º-A, n.º 1, al. e). Assim, os juros de mora do processo de execução fiscal (dívida da empresa ao Estado), no montante de 9.000 euros, deve ser acrescido ao lucro tributável.

A. Apuramento do lucro tributável

Identifique apenas as operações e os respetivos valores, não necessita incluir a fundamentação jurídico tributária

| RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO | (700.000 – 600.000) | 100.000 |
|--|----------------------------|----------------|
| Acréscimos | | |
| B1 - IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros | | 12.000 |
| A2 - 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento | | 2.425 |
| B2 - Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações | | 9.000 |
| SOMA (Total dos acréscimos) | | 23.425 |
| Deduções | | |
| A2 - Mais-valias contabilísticas | | 5.000 |
| A3 - Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos | | 40.000 |
| SOMA (Total das deduções) | | 45.000 |
| PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS | | |
| LUCRO TRIBUTÁVEL | | 66.425 |

103 – ORIGINAL

Ponto A.

As imparidades art.º 23.º

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 e que estejam relacionadas com créditos resultantes da atividade normal da empresa e que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade.

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 não se verifica no caso concreto pois o crédito está em mora há menos de 6 meses desde a data do respetivo vencimento, não obstante existirem provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.

Nestas condições, não é aceite qualquer dedução fiscal da perda por imparidade reconhecida contabilisticamente pelo que o valor de 10.000 euros deve ser acrescido ao resultado contabilístico para determinação do lucro tributável.

Ponto B.

As depreciações art.º 23.º e 29.º

De acordo com o art.º 34.º, n.º 1, al. e), não são fiscalmente dedutíveis as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros e mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição excedente ao montante definido na Portaria 467/2020.

Nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 - Tabela II – Código 2375 – Veículos ligeiros e mistos, a taxa máxima legal de depreciação é de 25%, pelo que é essa que deve ser utilizada de acordo com a informação disponibilizada.

Assim, o excesso apurado é de 6.250, resultante da diferença de 50.000 x 25% (depreciação contabilística) e 25.000 x 25% (limite fiscal para a depreciação) que deve ser acrescido ao resultado contabilístico para a determinação do lucro tributável – 12.500 – 6.250 = 6.250.

Ponto C.

As mais e menos-valias realizadas são consideradas rendimentos ou gastos, nos termos de art.º 20.º e 23.º, respetivamente.

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, respeitantes a ativos fixos tangíveis, o que é caso concreto da alienação de um equipamento de energia solar.

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 escriturado (valor líquido contabilístico do bem) corresponde à diferença entre o valor de aquisição reconhecido e as depreciações acumuladas até à data da alienação que, neste caso, é de 22.500 euros, conforme o enunciado.

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 340/2023, de 8 de novembro, conforme dispõe o art.º 47.º.

$$MVC = VR - (VA-DA) \Leftrightarrow MVC = 40.000 - 22.500 = 17.500$$

$$MVR = VR - (VA-DA) * CDM \Leftrightarrow MVR = 40.000 - 22.500 * 1,09 = 15.475$$

As mais-valias contabilísticas não são relevantes fiscalmente conforme dispõe o art.º 20.º, n.º 1, al. h), a contrario sensu, mas apenas as mais-valias realizadas são reconhecidas fiscalmente pelo que se deve anular a mais-valia contabilística, por dedução ao resultado contabilístico o montante de 17.500 euros.

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, detidos por um período não inferior a 1 ano, é considerada em metade do seu valor, desde que o respetivo valor de realização tenha sido reinvestido na totalidade ou haja a intenção de o fazer no prazo de 2 anos.

Nestas condições, atendendo a que a empresa pretende reinvestir a totalidade do valor de realização, as mais-valias realizadas são acrescidas ao resultado contabilístico em apenas metade do seu valor, ou seja, $15.475 \times 0,5 = 7.737,50 =$ euros.

Ponto D.

Eliminação da dupla tributação de lucros distribuídos

Nos termos do art.º 51.º, n.º 1, os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

- a) O sujeito passivo detém uma participação não inferior a 10% do capital social (12,5% neste caso);
- b) A participação tem sido detida de modo ininterrupto durante o ano anterior à distribuição (foi adquirida em 2022 neste caso);
- c) O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal, o que se verifica pois trata-se de uma empresa industrial;
- d) A entidade que distribui os lucros ou reservas está sujeita a um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, pois é uma sociedade comercial, com residência em Espanha, sendo a taxa legal aplicável naquele país é inferior a 60 % da taxa do IRC, preenchendo ainda o último requisito de não ter residência em país sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

Como se pode verificar, todos os requisitos estão cumpridos, pelo que o valor de 100.000 euros de dividendos recebidos (lucros da participada tributados em Espanha no ano anterior), são deduzidos ao resultado contabilístico para a determinação do lucro tributável, afim de que seja eliminada a dupla tributação económica dos lucros distribuídos.

Ponto E - Apuramento do lucro tributável

No espaço seguinte, que representa o Quadro 07 simplificado da Declaração de IRC, identifique (de forma sintética) cada um dos factos relatados nos pontos A. a D., conforme aqueles sejam de acrescentar ou deduzir ao lucro contabilístico para determinação do lucro tributável:

| | |
|---|------------|
| RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS | 150.000 |
| Acréscimos | |
| (A) Perda por imparidade em crédito para além dos limites legais | 10.000 |
| (B) Depreciação não aceite como gasto | 6.250 |
| (C) 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento | 7.737,50 |
| SOMA (Total dos acréscimos) | 173.987,50 |
| Deduções | |
| (C) Mais-valias contabilísticas | 17.500 |
| (D) Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos | 100.000 |
| SOMA (Total das deduções) | 117.500 |
| PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS | |
| LUCRO TRIBUTÁVEL | 56.487,50 |

104 – BOA-HORA

RESPOSTA A

Consideram-se rendimentos e ganhos, os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente, os relativos a vendas, conforme dispõe o art.º 20.º, n.º 1, pelo que as vendas e restantes rendimentos obtidos são reconhecidos fiscalmente pela totalidade, estando já integrados no resultado contabilístico divulgado, não existindo assim o apuramento de diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade, pelo que não há lugar a qualquer correção para a determinação do lucro tributável, com exceção dos ganhos provenientes da alienação da participação de capital na sociedade Agência Primaz.

RESPOSTA A1

Com efeito, aqueles ganhos não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que preencham os requisitos previstos no art.º 51.º-C, o que se verifica, pois, a sociedade Boa Hora, detém uma participação não inferior a 10%, detida de modo ininterrupto durante o ano anterior à alienação, não é abrangida pelo regime da transparência fiscal e a Agência Primaz cujas ações são alienadas está sujeita e não isenta de IRC (hipótese formulada) e tem residência no território nacional.

Em consequência, a Boa Hora deduz ao lucro tributável a importância de 50.000 (150.000 - 100.00), correspondente à mais-valia contabilística obtida que assim é anulada, concretizando a aplicação do princípio do *partipation exemption*, não havendo lugar ao cálculo de qualquer mais-valia realizada.

RESPOSTA B1

Os gastos reconhecidos na conta despesas de representação não foram incorridos para obter rendimentos sujeitos a IRC, pelo que não podem ser aceites como dedutíveis ao lucro tributável, conforme resulta do disposto no art.º 23.º, n.º 1, *a contrario sensu*. Tratam-se, com efeito, de despesas de lazer, não resultando do enunciado qualquer justificativo que possa demonstrar o contrário, pelo que o valor de 8.800 deve ser acrescido ao lucro tributável.

RESPOSTA B2

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.

Contudo, de acordo com o art.º 34.º, n.º 1, al. c), não são fiscalmente dedutíveis as depreciações que excedam os limites estabelecidos nos artigos correspondentes do CIRC, conjugado com o Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

Da atribuição de um período de vida útil de 4 anos à máquina de solda a laser para relojoaria, adquirida em 2023, de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis, resulta uma taxa de depreciação aplicada de 25% (100%/4), pelo que, sendo a taxa máxima admitida pela legislação fiscal (DR 25/2009) de 14,28%, se verifica:

$$\text{Depreciação excessiva} = 24.000 \times 25\% - 24.000 \times 14,28\% = 6.000 - 3.427 = 2.573$$

montante que deve ser acrescido ao resultado contabilístico para a determinação do lucro tributável do período.

RESPOSTA B3

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.

Assim, a verba de 15.000 não é aceite fiscalmente porque o gasto que visa cobrir não seria fiscalmente dedutível, dado que a coima aplicada pela Autoridade para as Condições do Trabalho, por incumprimento de obrigações de natureza laboral com os trabalhadores, não é em nenhuma circunstância dedutível fiscalmente, estando expressamente excluída nos termos do art.º 23.º-A, n.º 1, al. e).

Nestas condições, aquele valor deve ser acrescido ao resultado contabilístico para a determinação do lucro tributável do período.

A. Apuramento do lucro tributável

Identifique apenas as operações e os respetivos valores nos espaços correspondentes, não necessita incluir a fundamentação jurídico tributária

| | |
|---|---------|
| RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS | 400.000 |
| Acréscimos | |
| (B1) Despesas de representação não dedutíveis | 8.800 |
| (B2) Depreciação excessiva | 2.573 |
| (B3) Provisão não dedutível | 15.000 |
| SOMA (Total dos acréscimos) | 26.373 |
| Deduções | |
| (C) Mais-valias contabilística – <i>participation exemption</i> | 50.000 |
| SOMA (Total das deduções) | 50.000 |
| PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS | |
| LUCRO TRIBUTÁVEL | 376.373 |

98. 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 | | | | | | | | | |

99. ENERGY

| Índice | Transacções 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 | | | | | | | | | | |
| | | | Mercadoria | 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 | | | | |
| | | | Mercadoria | 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 | | | |
| | F 1.000 (+ 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 | 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 | | -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 | | | | | | | | | |

100. SOLUÇÕES

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

$$1.500.000 - 1.300.000 = 200.000 - 60.000 = 140.000$$

101. 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, alínea 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 juríd. 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/8121) | 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 | 157.500,00 |
| | | 115.000,00 | 80.500,00 | 34.500,00 | 21% | 7.245 | 37.500,00 |
| | | | | | | | 80.000,00 |
| | | | | | | | LT 115.000,00 |
| (6) | Derrama Municipal | Lucro tributável | taxa | (=) | | | |
| | | 240.000 | 1,50% | 3.600 | | | |

BIBLIOGRAFIA

- Comissão da Reforma
- 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](https://www.iseg.ulisboa.pt/aquila/getFile.do?method=getFile&fileId=1264065)

João Canedo
janeiro de 2025